MIESIĘCZNIK

Rachunkowość i podatki

TREŚĆ NUMERU:

ROK II. NUMER 9(15) WRZESIEŃ 1948 CENA EGZ. 125 ZŁ

WYDAWCA: SPÓŁDZIELNIA WYDAWNICZA „ŻYCIE GOSPODARCZE"

BRONISŁAW BLASS (Warszawa)

Projekt reformy jednolitego planu kont

Część I

(ARTYKUŁ DYSKUSYJNY*)

Projekt niniejszy jest próbą reformy jednolitego planu kont pod kątem widzenia dostosowania go do potrzeb gospodarki planowej, a w szczególności do zasad systemu finansowego, ustalonych w uchwale Rady Ministrów z 21 sierpnia, w zarządzeniu Ministra Przemysłu i Handlu wydanego w porozumieniu z Ministrem Skarbu z dnia 30. VI. 1948 r. w projekcie ustawy budżetowej na rok 1949 oraz instrukcji inwestycyjnej obowiązującej na rok 1949. Jest on równocześnie próbą stworzenia schematu ujednoliconego międzybranżowego planu kont dla przemysłu państwowego. Dalsze prace powinny dotyczyć stworzenia odrębnych szczegółowych planów kont dla handlu państwowego oraz dla państwowych przedsiębiorstw budowlano-montażowych.

Projekt zakłada księgowanie zdarzeń księgowych wyłącznie na omówionych kontach grupowych i podgrupowych bez dalszej rozbudowy kont. Ewidencja analityczna w obrębie poszczególnych grup i podgrup oparta byłaby o odpowiednią symbolikę kartoteki ewidencyjnej, oddzieloną od numeru konta kreską poziomą. Przy tej zasadzie np. symbol 02-7 oznaczałby kartę 7 konta 02, symbol zaś 02-32 — kartę 32 tego konta. Takie rozwiązanie upraszcza księgowość poprzez zmniejszenie ilości kont, przezwycięża najpoważniejsze trudności systemu dziesiętnego, stwarzając nie ograniczającą się do 10 znaków możliwość rozbudowy kartoteki analitycznej, przenosi ciężar szeregu zagadnień statystycznych poza księgowość *sensu stricto* oraz stwarza potrzebną elastyczność w zakresie zmian symboliki i układu kartoteki ewidencyjnej wielokartkowej lub kart wielokolumnowych.

W artykule niniejszym omawiam zagadnienia klasy zerowej, rozbudowanej według następującego projektowanego schematu:

00 Majątek trwały
01 Likwidacja i sprzedaż obiektów majątku trwałego
02 Materiały inwestycyjne
03 Rozpoczęte inwestycje właściwe
04 Zakończone inwestycje właściwe
0 40 Zakończone inwestycje właściwe planowe
0 41 Zakończone inwestycje właściwe pozaplanowe (nielegalne)
05 Kapitalne remonty
06 Środki odprowadzone i otrzymane, finansowanie inwestycji
0 60 Środki odprowadzone
0 61 Środki otrzymane
0 62 Finansowanie inwestycji właściwych
0 63 Finansowanie kapitalnych remontów
07 Umorzenie wartości majątku trwałego
08 Środki własne
09 Wyniki (zyski i straty)
0 90 Wyniki (zyski i straty) bieżącego roku
0 91 Wyniki (zyski i straty) ubiegłych lat

*) Dalszy ciąg „Naszej pierwszej ankiety"

Majątek trwały (00)

Pojęcie „kapitał stały" (*konstantes Kapital*) przeciwstawia się ekonomicznie pojęciu „kapitał zmienny" (*variables Kapital*), pojęcie zaś „kapitał obrotowy" (*zirkulierendes Kapital*) pojęciu „kapitał trwały" (*fixes Kapital*). W jednolitym planie kont używa się przeciwstawnie określeń „majątek stały" i „majątek obrotowy" — co nie odpowiada ich treści ekonomicznej. Wynika stąd postulat zastąpienia w księgowości, statystyce, sprawozdawczości i planowaniu terminu „majątek stały" przez termin „majątek trwały".

Majątek trwały obejmuje wartości majątkowe:

a) obsługujące procesy produkcyjne na przestrzeni szeregu lat,
b) zużywające się w tych procesach stopniowo,
c) przenoszące swą wartość w odpowiednich częściach na koszt własny wytworzonej produkcji.

Do majątku trwałego zalicza się prócz przedmiotów uczestniczących bezpośrednio w produkcji również:

a) przedmioty obsługujące obrót towarowy,
b) przedmioty służące dla zaspokojenia potrzeb mieszkalnych i socjalnych,
c) inwestycje w dzierżawionych obiektach obcych.

W związku z instrukcją do Państwowego Planu Inwestycyjnego na rok 1949 nie podlegają zaliczeniu do majątku trwałego przedmioty:

a) o wartości nie przekraczającej 20.000,— zł i użyteczności do 4 lat,
b) o użyteczności do 1 roku bez względu na ich wartość,
c) inne przedmioty, których wyłączenie oparte jest o zarządzenia szczególne.

Nie podlegają również zaliczeniu do majątku trwałego:

a) instrumenty i przyrządy specjalne, przeznaczone do wytworzenia jakiegoś jednego wyrobu, niezależnie od okresu czasu użyteczności i wartości,
b) obiekty majątku trwałego dzierżawione.

Obiekty majątku trwałego, z wyjątkiem inwestycji w obiektach dzierżawionych, podlegają ewidencji księgowej w początkowej wartości ich nabycia lub wytworzenia, wliczając koszty dostawy, ustawienia i montażu. Zmiana początkowej inwentarzowej wartości środków trwałych jest dopuszczalna:

a) przy powiększeniu wartości obiektu w drodze dobudowy lub przebudowy (inwestycja),
b) przy częściowym demontażu zmniejszającym początkową wartość obiektu,
c) w drodze przeszacowania.

Inwestycje w obiektach dzierżawionych podlegają ewidencji w aktualnej ich wartości, to jest po odliczeniu wartości zużycia.

Dla ewidencji majątku trwałego przeznaczono w jednolitym planie kont następujące konta:

00 — Tereny i budowle
000 — 003 — place, grunty i tereny
004 — 009 — budowle, budynki i zabudowania
01 — Maszyny, urządzenia techniczne i środki transportowe
010 — 015 — maszyny
016 — 018 — urządzenia techniczne
019 — — środki transportowe
02 — Różne ruchomości i inwentarz żywy.

Nie wchodzą w skład majątku trwałego ujęte ewidencyjnie na kontach 05 „wartości niematerialne i prawne" oraz 06 „udziały w innych przedsiębiorstwach". W warunkach gospodarki uspołecznionej w sektorze państwowym wartości niematerialne i prawne nie powinny być w ogóle aktywowane, lokowanie zaś środków w innych przedsiębiorstwach tytułem udziałów nie wchodzi w zakres zadań przedsiębiorstw państwowych. Do czasu likwidacji powstałych z tego tytułu rozliczeń należałoby je traktować jak zwyczajne należności.

Ewidencja obiektów majątku trwałego winna umożliwiać ich zgrupowanie wg dwóch kryteriów: a) przedmiotowego, uwzględniającego istotę obiektu, b) funkcyjnego, uwzględniającego stanowisko kosztów.

Oba te postulaty mogą być zrealizowane przez właściwy układ kartoteki ewidencyjnej, a mianowicie:

a) wg grup obiektów majątku trwałego z podziałem wewnątrz grup na miejsca kosztów lub
b) wg miejsc kosztów z wewnętrznym podziałem na grupy przedmiotowe.

Przy przeniesieniu punktu ciężkości zagadnienia systematyki obiektów trwałych na układ kartoteki — dla ewidencji ich wystarczy jedno konto grupowe (00). Załącznik do rocznego bilansu zamknięcia winien wskazywać dynamikę tego konta według podstawowych grup przedmiotowych.

Układ grup winien być następujący:

I. Środki trwałe przemysłowe.

1. Place, grunty i tereny
2. Budowle, budynki i zabudowania
3. Maszyny
4. Urządzenia techniczne
5. Środki transportowe
6. Przyrządy i instrumenty
7. Inwentarz gospodarczy
8. Środki trwałe zapasowe.

II. Środki trwałe nieprzemysłowe.

1. Place, grunty, tereny
2. Budynki mieszkalne
3. Urządzenia i inwentarz
4. Budowle, zabudowania i inwentarz o przeznaczeniu rolniczym
5. Inwentarz żywy (produkcyjny).

Każdy obiekt inwentarzowy winien być ujęty kartą ewidencyjną (paszportem), ogół obiektów księgą inwentarzową.

Konto „majątek trwały" koresponduje:

A. po stronie „winien" z kontem „środki własne" (08), z tytułu:

a) zakończonych inwestycji właściwych (planowanych i pozaplanowych),
b) przyjęcia obiektów trwałych od innych przedsiębiorstw pod tytułem darmym,
c) wyjawienia przy inwentaryzacji obiektów dotąd ewidencyjnie nie ujętych,
d) korektury wyceny obiektu,
e) przeniesienia z konta materiałowego w wypadkach przewidzianych szczegółowymi zarządzeniami.

B. po stronie „ma":

1. z kontem „likwidacja i sprzedaż obiektów majątku trwałego" (01) z tytułu spisania wartości obiektów trwałych podlegających likwidacji, przeniesieniu na konta materiałowe lub sprzedaży,

2. z kontem „środki własne" (08) z tytułu:

a) oddania przedmiotów majątku trwałego innym przedsiębiorstwom pod tytułem darmym,
b) braków ujawnionych przy inwentaryzacji,
c) korektury wyceny obiektów majątku trwałego,
d) umarzania wartości inwestycji w obiektach dzierżawionych odpowiednio do okresu dzierżawnego.

Likwidacja i sprzedaż majątku trwałego (01)

Na tym koncie ewidencjonuje się obroty i rezultaty związane z likwidacją obiektów majątku trwałego, podlegających spisaniu z inwentarza z jakichkolwiek przyczyn, lub z ich sprzedażą. Podstawą kontowania jest protokół likwidacyjny, względnie faktura sprzedażna.

Konto to podlega **obciążeniu** z tytułu początkowej wartości likwidowanego, wzgl. sprzedanego obiektu (na dobro konta 00) oraz **uznaniu** z tytułu wartości umorzenia likwidowanego, wzgl. sprzedanego obiektu (w ciężar konta „umorzenie wartości majątku trwałego" — 07). W ciężar tego konta odnosi się ponadto wydatki związane z likwidacją obiektu (robocizna, zużyte materiały itd.), na jego dobro zaś wszelkie wartości otrzymane w wyniku likwidacji lub sprzedaży (materiały, paliwo, środki pieniężne). W wypadku częściowej likwidacji lub sprzedaży obiektu spisaniu w ciężar i na dobro tego konta podlega odpowiednia część jego początkowej wartości wzgl. sumy umorzenia.

Koszty nie zakończonej likwidacji pozostają na koncie 01 — po ukończeniu zaś likwidacji, jak również w wypadku sprzedaży, saldo konta 01 przenosi się na konto „środki własne" (08).

Materiały inwestycyjne (02)

Konto to służy do ewidencji urządzeń technicznych i materiałów budowlanych, znajdujących się na odrębnym składzie, przeznaczonym wyłącznie dla obsługi działalności inwestycyjnej przedsiębiorstwa.

Urządzenia techniczne nie wymagające montażu lub oddane do montażu jak również zużyte materiały budowlane podlegają spisaniu z tego konta na dobro konta „Rozpoczęte inwestycje właściwe" (03).

Rozpoczęte inwestycje właściwe (03)

Na tym koncie podlegają ewidencji nakłady i roboty inwestycyjne bez względu na to, czy są dokonywane sposobem gospodarczym, czy zleconym.

Należą tu zgodnie z instrukcją do Państwowego Planu Inwestycyjnego na rok 1949 nakłady na:

a) studia i projekty, a w szczególności badania, mające na celu najbardziej racjonalne przygo-

towanie i wykonanie zamierzonych inwestycji, wstępne oraz szczegółowe projekty techniczne i kosztorysy, badania oraz poszukiwania geologiczne i badania geofizyczne, pomiary kraju i plany zagospodarowania przestrzennego,

b) roboty budowlane, a w szczególności budowy i odbudowy wszelkiego typu budynków wraz z instalacjami wodociągowymi, kanalizacyjnymi, oświetleniowymi i innymi robotami, mającymi na celu przystosowanie gospodarcze budynków,

c) roboty inżynieryjne i montażowe, a w szczególności roboty inżynieryjno-lądowe (odgruzowanie terenów, budowa dróg, torów kolejowych, lotnisk, mostów, wiaduktów, tuneli, sieci wodociągowo-kanalizacyjnej), roboty inżynieryjno-wodne (roboty portowe, umocnienia nabrzeży i wybrzeży, regulacja rzek, budowa kanałów, zbiorników, wałów przeciwpowodziowych, melioracja gruntów itp.), montażowe (umocnienie i założenie maszyn i urządzeń w odpowiednie zespoły, próby techniczne łącznie z kosztami zużytych materiałów, siły roboczej i dostawy), roboty górnicze, wiertnicze, rurociągowe, telekomunikacyjne, budowy linii wysokiego i niskiego napięcia, roboty rolne i leśne (zalesienie, likwidacja odłogów), roboty pomocnicze i przygotowawcze nie związane z budownictwem oraz wszelkie inne roboty inwestycyjne,

d) maszyny i urządzenia techniczne, a w szczególności zakup wszelkiego rodzaju maszyn gotowych i urządzeń oraz środków transportowych[1]),

e) sprzęt i inwentarz, a w szczególności zakup wszelkiego rodzaju narzędzi, przyrządów roboczych i pomiarowych, urządzeń dla zapewnienia bezpieczeństwa i higieny pracy, sprzętu lekarskiego, przeciwpożarowego, pomocy naukowych, umeblowania, sprzętu i inwentarza żywego i martwego (z wyjątkiem maszyn)[1]),

f) zakup nieruchomości, a w szczególności nabycie wszelkiego rodzaju terenów budowlanych i budynków.

Analityczną ewidencję nakładów na tym koncie prowadzi się z podziałem na powyższe rodzaje robót oraz na obiekty budownictwa, a w odniesieniu do robót wykonywanych sposobem gospodarczym — według szczegółowego schematu kalkulacyjnego robót budowlano-montażowych.

Faktyczny koszt zakończonych robót podlega spisaniu z tego konta na konto „Zakończone inwestycje właściwe (04)".

Pozostające na tym koncie po spisaniu inwestycji zakończonych nakłady podlegają przy końcu roku inwentaryzacji w celu ustalenia rozmiarów i jakości wykonanych robót oraz ich kosztorysowej i faktycznej wartości.

Zakończone inwestycje właściwe (04)

Konto to dzielimy na dwa subkonta, a mianowicie:

1) „Zakończone inwestycje właściwe planowe 040"
2) „Zakończone inwestycje właściwe pozaplanowe 041" (nielegalne).

[1]) Wydatki na zakup przedmiotów wymienionych pod d) i e) uważane są za nakłady inwestycyjne tylko w tych przypadkach, gdy:
a) wartość przedmiotu przekracza kwotę zł 20.000,—, a okres jego użyteczności przekracza 1 rok, albo
b) okres użyteczności przedmiotu przekracza 4 lata bez względu na jego wartość.

Na koncie 040 mogą być ewidencjonowane wyłącznie inwestycje właściwe, przewidziane w Państwowym Planie Inwestycyjnym. Pozostałe inwestycje podlegają ewidencji na koncie 041. Nakłady inwestycyjne aktywowane na tych kontach podlegają na podstawie decyzji komisji bilansowej po zatwierdzeniu bilansu rocznego spisaniu na konto „Finansowanie inwestycji właściwych 062", jednak tylko do wysokości kwot otrzymanych z rachunku inwestycji na sfinansowanie inwestycji właściwych.

Wydatki nie pokryte w ten sposób pozostają w bilansie jako „Nie sfinansowane koszty zakończonych inwestycji właściwych".

Kapitalne remonty (05)

Zgodnie z instrukcją inwestycyjną na rok 1949 kapitalnymi remontami są nakłady gospodarcze, zmierzające do przywrócenia czynnym gospodarczo obiektom majątku trwałego ich sprawności technicznej, zmniejszonej na skutek zużycia lub uszkodzenia. Należą tu również nakłady zapobiegające zużyciu lub uszkodzeniu (kapitalne remonty profilaktyczne).

Koszty kapitalnych remontów po zakończeniu robót spisuje się wg ich faktycznej wysokości w ciężar konta „Finansowanie kapitalnych remontów 063", jednak tylko do wysokości sum otrzymanych z rachunku amortyzacji na sfinansowanie kapitalnych remontów.

Równocześnie księguje się wartość kosztorysową (nie faktyczną) zakończonych robót na dobro konta „08 środki własne", a w ciężar konta „07 umorzenie wartości majątku trwałego", jednak tylko do wysokości wartości umorzenia remontowanego obiektu.

Środki odprowadzone, otrzymane i finansowanie inwestycji (06)

Konto to dzieli się na cztery subkonta:

060 Środki odprowadzone
061 Środki otrzymane
062 Finansowanie inwestycji właściwych
063 Finansowanie kapitalnych remontów.

Subkonto „Środki odprowadzone 060" służy dla ewidencji:

a) wpłat środków obrotowych na rachunek wyrównawczy sum obrotowych w Narodowym Banku Polskim. Obciążenie konta następuje w momencie dokonywania wpłat;

b) wpłat na rachunek inwestycyjny w Banku Gospodarstwa Krajowego z tytułów ustalonych szczegółowymi zarządzeniami. Konto obciąża się przy zaistnieniu obowiązku wpłaty;

c) podatku dochodowego w wysokości 10% zysku bilansowego. Obciążenie konta następuje w ciągu roku w momencie dokonywania wpłat. Przy zamknięciu rocznym zapis na koncie winien być doprowadzony do wysokości wynikającej z sumy rocznego zysku, niedopłacony zaś lub nadpłacony podatek odniesiony na konto Urzędu Rewizyjnego;

d) premii załogi. Obciążenie tego konta następuje w miarę dokonywania faktycznych wypłat;

e) innych środków odprowadzonych na podstawie szczegółowych zarządzeń.

Subkonto „Środki otrzymane 061" służy dla ewidencji:

a) dotacji z rachunku sum obrotowych w Narodowym Banku Polskim. Uznanie konta następuje w momencie przelewu dotacji;

b) innych środków otrzymanych na podstawie szczegółowych zarządzeń.

Przy zamknięciu rocznym konta „środki odprowadzone 060" i „środki otrzymane 061" podlegają przeniesieniu na konto „środki własne 08".

Subkonto „Finansowanie inwestycji właściwych 062" służy dla ewidencji:

a) dotacji z rachunku inwestycji w Banku Gospodarstwa Krajowego na inwestycje objęte Państwowym Planem Inwestycyjnym. Uznanie tego konta następuje w momencie przelewu dotacji;

b) wartości zakończonych i oddanych do eksploatacji lub na skład (środki trwałe zapasowe) nakładów inwestycyjnych w zakresie inwestycji właściwych. Obciążenie tego konta wartością nakładów inwestycyjnych następuje (zgodnie z uwagami do konta 04) na podstawie decyzji Komisji Bilansowej po zatwierdzeniu bilansu rocznego — do wysokości otrzymanych z rachunku inwestycji dotacji. W konsekwencji konto 062 nie podlega zakryciu w bilansach okresowych (miesięcznych, kwartalnych) w ogóle — nie podlega również zakryciu w bilansie rocznym, lecz dopiero po decyzji Komisji Bilansowej przenosi się w jego ciężar w drodze reformacji bilansu wartość zakończonych i sfinansowanych nakładów inwestycyjnych.

Subkonto „Finansowanie kapitalnych remontów 063" służy dla ewidencji:

a) dotacji z rachunku amortyzacji w Narodowym Banku Polskim na kapitalne remonty, objęte Państwowym Planem Inwestycyjnym. Uznanie tego konta następuje w momencie przelewu dotacji;

b) wartości zakończonych i oddanych do eksploatacji nakładów na kapitalny remont obiektów majątku trwałego. Obciążenie tego konta wartością nakładów na kapitalny remont następuje (zgodnie z uwagami do konta 05) bieżąco po zakończeniu robót do wysokości dotacji z rachunku amortyzacji w Narodowym Banku Polskim.

Umorzenie wartości majątku trwałego (07)

Ewidencji na tym koncie podlega wartość umorzenia majątku trwałego, tj. różnica między początkową i bieżącą wartością obiektów majątku trwałego. Obliczanie wartości umorzenia poszczególnych obiektów majątku trwałego dokonuje się na specjalnych arkuszach, co miesiąc.

Odnośnie do obiektów nowoprzyjętych do eksploatacji okres umarzania rozpoczyna się z początkiem miesiąca następującego po oddaniu w eksploatację.

Umarzanie obiektu ustaje:

a) w razie jego likwidacji lub sprzedaży — z początkiem następnego miesiąca,

b) w razie jego nieczynności trwającej nie mniej niż miesiąc,

c) od momentu, gdy wartość umorzenia dorównuje wartości początkowej obiektu.

Wartość umorzenia zaksięgowaną na dobro konta 07 odnosi się w ciężar konta „majątek własny 08", a równocześnie księguje się ją w ciężar odpowiednich kont kosztów własnych, a na dobro konta „Amortyzacja podlegająca wpłacie do Narodowego Banku Polskiego". W ten sposób konto 07 wskazuje każdoczesną wartość umorzenia majątku trwałego aktywowanego na koncie 00, a zsaldowanie tych kont (tj. 00 i 07) pozwala na ocenę bieżącej wartości majątku trwałego.

Natomiast konto „Amortyzacja podlegająca wpłacie do Narodowego Banku Polskiego" wskazuje wysokość wygospodarowanego funduszu amortyzacyjnego.

Wartość umorzenia majątku trwałego może nie pokrywać się z wysokością tego funduszu, ponieważ:

a) wartości majątkowe przejęte do bilansu otwarcia były już do tego czasu umarzane bez tworzenia podlegającego odprowadzeniu funduszu amortyzacyjnego,

b) konto umorzenia (07) służy również dla ewidencji wartości umorzenia przedmiotów majątkowych przejętych bezpłatnie od innych przedsiębiorstw i oddanych bezpłatnie innemu przedsiębiorstwu, przy czym w obu tych wypadkach następuje zmiana sumy umorzenia, a nie zachodzą żadne zmiany w wysokości funduszu amortyzacyjnego,

c) na koncie umorzenia (07) księguje się również inne zaszłości, nie powodujące zmian w wysokości funduszu amortyzacyjnego (spisanie wartości kosztorysowej zakończonego kapitalnego remontu).

d) w momencie zrównoważenia się wartości początkowej obiektu i sumy dokonanych odpisów obiekt jako całkowicie zamortyzowany nie podlega dalszemu umarzaniu, mimo że może on nadal pozostawać w eksploatacji. Jednakże fundusz amortyzacyjny nadal narasta.

Konsekwencje powyższe wynikają z podwójnej roli, jaką spełnia amortyzacja. Z jednej strony amortyzacja wskazuje wartość umorzenia majątku trwałego, z drugiej jako składnik kosztów własnych produkcji realizowany w cenie sprzedażnej stwarza ona fundusz restytuujący w skali państwowej zużytą wartość majątku trwałego i służący na pokrycie nakładów inwestycyjnych. W wypadkach wymienionych pod a), b) i c) zaszłości na koncie umorzenia (07) nie powodują zmian w wysokości funduszu amortyzacyjnego. W wypadku omówionym pod d) obiekt całkowicie zamortyzowany mimo to służy produkcji, rata amortyzacyjna takiego obiektu uwzględniona jest w cenie sprzedażnej, wobec czego ekonomicznie uzasadnione jest powiększanie o nią funduszu amortyzacyjnego.

Konto 07 koresponduje:

1) po stronie winien z kontami:

01 Likwidacja i sprzedaż obiektów majątku trwałego z tytułu wartości umorzenia zlikwidowanych lub sprzedanych obiektów,

08 Środki własne

a) z tytułu wartości umorzenia obiektów oddanych bezpłatnie innym przedsiębiorstwom,

b) z tytułu zmniejszenia wartości kapitalnego remontu obiektów majątku trwałego;

2) po stronie ma z kontami:

08 — **środki własne**

a) z tytułu odpisów na umorzenie obiektów majątku trwałego,

b) z tytułu wartości umorzenia obiektów majątku trwałego, przyjętych bezpłatnie od innych przedsiębiorstw.

Środki własne (08)

Na tym koncie podlega ewidencji majątek własny przedsiębiorstwa zarówno odnośnie do jego wartości początkowej, jak i zachodzących bieżąco zmian.

Ewidencję zmian tego konta prowadzi się według następującej nomenklatury:

A) W zakresie środków trwałych:

I. Zwiększenie

1) Inwestycje właściwe, przejęte w eksploatację w bieżącym roku:
   a) planowe,
   b) pozaplanowe (nielegalne),
2) Zakończony kapitalny remont,
3) Otrzymane bezpłatnie od innych przedsiębiorstw obiekty majątku trwałego,
4) Wartość umorzenia obiektów oddanych bezpłatnie innym przedsiębiorstwom,
5) Obiekty majątku trwałego wyjawione przy inwentaryzacji,
6) Korektura wyceny obiektu.

II. Zmniejszenie

1) Obiekty majątku trwałego oddane bezpłatnie innym przedsiębiorstwom,
2) Wartość umorzenia obiektów otrzymanych bezpłatnie od innych przedsiębiorstw,
3) Przedmioty niewłaściwie włączone do majątku trwałego,
4) Korektura wyceny obiektów majątku trwałego,
5) Wartość zlikwidowanych lub sprzedanych obiektów majątku trwałego po odliczeniu wartości umorzenia,
6) Odpisy na umorzenie wartości majątku trwałego,
7) Umorzenie inwestycji w dzierżawionych obiektach obcych.

B) W zakresie środków obrotowych:

I. Zwiększenie

1) Otrzymane bezpłatnie wartości majątkowe, nie wchodzące w skład majątku trwałego,
2) Uzyskane w drodze nakładów inwestycyjnych przedmioty majątkowe, nie wchodzące w skład majątku trwałego (pierwsze wyposażenie nowych obiektów w drobny inwentarz),
3) Wartość zlikwidowanych lub sprzedanych obiektów majątku trwałego po odliczeniu wartości umorzenia,
4) Nadwyżka osiągnięta z likwidacji obiektów majątku trwałego,
5) Środki obrotowe otrzymane z rachunku wyrównawczego sum obrotowych,
6) Inne środki otrzymane na podstawie szczegółowych zarządzeń,
7) Zyski ubiegłych lat,
8) Przeszacowanie wartości majątkowych, nie wchodzących w skład majątku trwałego.

II. Zmniejszenie

1) Oddane bezpłatnie wartości majątkowe, nie wchodzące w skład majątku trwałego,
2) Niedobór związany z likwidacją obiektów majątku trwałego,
3) Środki obrotowe odprowadzone na rachunek wyrównawczy sum obrotowych,
4) Wpłaty na rachunek inwestycyjny z tytułów ustalonych szczegółowymi zarządzeniami,
5) Podatek dochodowy,
6) Premia załogi,
7) Inne środki odprowadzone na podstawie szczegółowych zarządzeń,
8) Straty ubiegłych lat.

Wyniki (zyski i straty) 09

Konto to dzieli się na dwa subkonta:

a) „wyniki (zyski i straty) bieżącego roku 090",
b) „wyniki (zyski i straty) ubiegłych lat 091".

Ewidencja analityczna konta 090 winna być prowadzona według następującego schematu:

A. Zyski:

1) Zyski z realizacji produkcji głównej,
2) Zyski z realizacji produkcji ubocznej,
3) Zyski z realizacji usług wydziałów pomocniczych,
4) Zyski z realizacji towarów handlowych,
5) Zyski z operacyj tarą,
6) Zyski z operacyj ubiegłych lat ujawnione w bieżącym roku,
7) Spisanie długów przedawnionych,
8) Wpływy z należności spisanych jako nieściągalne,
9) Wpływy z majątku oddanego w dzierżawę,
10) Zyski z eksploatacji domów mieszkalnych,
11) Zyski z gospodarstw rolnych,
12) Zyski z innych obiektów pozazakładowych,
13) Inne zyski.

B. Straty:

1) Straty z realizacji produkcji głównej,
2) Straty z realizacji produkcji ubocznej,
3) Straty z realizacji usług wydziałów pomocniczych,
4) Straty z realizacji towarów handlowych,
5) Straty z operacyj tarą,
6) Straty z operacyj ubiegłych lat, ujawnione w roku bieżącym,
7) Spisanie przedawnionych należności,
8) Spisanie nieściągalnych należności,
9) Straty wynikłe z doświadczeń i prób, które nie dały rezultatów,
10) Straty wynikłe wskutek siły wyższej,
11) Utrzymanie nieczynnych przedsiębiorstw lub wydziałów,
12) Straty z eksploatacji domów mieszkalnych,
13) Straty gospodarstw rolnych,
14) Straty innych obiektów pozazakładowych,
15) Inne straty.

Zyski i straty objęte punktami 1—4 przenosi się z kont realizacji na konto wyników przy końcu roku. W bilansach międzyokresowych (miesięcznych i kwartalnych) wykazuje się je na koncie wyników statystycznie (bez przenoszenia „zleceniem memoriałowym"). Natomiast pozostałe zyski i straty przenosi się bieżąco na konto wyników.

Po rocznym zamknięciu bilansowym przenosi się saldo konta 090 na konto 091. Po zatwierdzeniu bilansu rocznego przenosi się saldo konta 091 na konto 08 pod datą 31 grudnia.

(Dalszy ciąg nastąpi)

JAN STANISŁAW MIODUSKI (Bydgoszcz)

Koszty i kalkulacja w świetle obowiązującej umowy zbiorowej

Obecny system płac w szczególniejszy sposób wpływa na kształtowanie się ceny wyrobów, stwarzając niejednokrotnie wielkie rozpiętości pomiędzy wynikami kalkulacji wstępnej (ofertowej) a kalkulacji ostatecznej. W kalkulacji wstępnej opieramy się na robociźnie bezpośredniej i przeciętnych narzutach arkuszy rozliczeniowych poprzednich okresów. Jako robociznę bezpośrednią należy pojmować w myśl obowiązujących zarządzeń płace bezpośrednie, objęte podgrupą kont 410, a więc płace, premie, nadgodziny.

Obowiązująca umowa zbiorowa przewiduje premie progresywne, w zależności od wykonania normy. Ustalenie narzutów na robociznę bezpośrednią, dotychczas praktykowane, daje nam procentowy udział kosztów pośrednich w stosunku do jednostki płacy, bez względu na to, czy jednostka ta ma wpływ na ilość wyprodukowanych jednostek wyrobu. Nasz rachunek w kalkulacji ostatecznej powodować musi nadmierne obciążanie kosztami pośrednimi takich wyrobów, przy których produkcji osiągnięto wysokie wykonanie normy.

Spotykamy się zatem w zakładach z następującymi rachunkami kalkulacji wstępnej i ostatecznej: Kalkulacja wstępna w swych obliczeniach bierze za podstawę jednostkę czasu (ustaloną normę pracy), wyrażoną w formie stawki godzinowej różnej wysokości, stosownie do rozpiętości siatki płac. Rozpiętość siatki płac jest znana kalkulacji wstępnej i bywa przez nią uwzględniana czy to indywidualnie, czy też jako stawki przeciętne. Przyjmuje również przeciętne wykonanie normy np. 110%.

Na podstawie znanych, ustalonych norm pracy, kalkulacja wstępna określiła koszty wytwarzania 11 sztuk wyrobu A (100 godzin za jednostkę wyrobu wg norm usprawnionych)

a) robocizna bezpośrednia 1100 godzin á 20,— zł	22.000,— zł
b) robocizna bezpośrednia za przyjęte 110% wykonania normy . .	15.180,— „
Razem robocizna bezpośred.	37.180,— zł
c) przeciętne narzuty wg arkuszy rozliczeniowych poprzedn. okresów 400% od robocizny bezpoś.	148.720,— „
Razem koszty wytwarzania:	185.900,— zł

Koszt wytworzenia jednostki: 16.900,— zł.

Dla celów fakturowych zakłady muszą ustalić cenę rozliczeniową fabryczną w terminie dostawy wyrobu, tj. bezpośrednio po ukończeniu produkcji. W tym czasie nie są jeszcze znane wyniki rozliczonych kosztów za dany okres produkcji. W zasadzie zakłady przy sporządzaniu kalkulacji ostatecznej biorą jako podstawę rzeczywistą robociznę bezpośrednią oraz te same przeciętne narzuty poprzednich okresów rozliczeniowych. Stwierdzamy przy tym wykonanie normy w wysokości 160% i ustalamy koszty wytworzenia:

a) robocizna bezpośrednia 1100 godzin á 20,— zł	22.000,— zł
b) robocizna bezpośrednia za wykonanie 160% normy	20.900,— „
Razem robocizna bezpośrednia:	42.900,— zł
c) przeciętne narzuty 400% od robocizny bezpośred.	171.600,— „
Razem koszty wytworzenia:	214.500,— zł

Koszty wytworzenia są zatem o 28.600,— zł, tj. około 15% wyższe od pierwotnie kalkulowanych kosztów, a koszt wytworzenia jednostki wynosi 19.500,— złotych.

Kalkulacja ostateczna, oparta nawet na wynikach arkusza rozliczeniowego za dany okres produkcji, co **tylko w nielicznych zakładach będzie możliwe,** nie daje lepszych wyników przy kalkulacji indywidualnych wyrobów, z uwagi na nierównomierne wykonanie norm. Procentowe narzuty zmienią się może nieznacznie i skalkulowana cała produkcja tego okresu nie wykaże większych nie rozliczonych kosztów w postaci różnic kalkulacyjnych, nie jest jednak dowodem słusznego przydziału kosztów każdej wyprodukowanej jednostce. W każdym wypadku **wyższe wykonanie normy spowoduje większe koszty wytworzenia.** Taki rachunek kalkulacji nie jest do przyjęcia, gdyż stosunek wykonania norm do kosztu wytworzenia powinien być raczej odwrotny.

Analizując wpływ wykonania norm na kształtowanie się kosztów pośrednich stwierdzić musimy, że zasadniczo:

a) robocizna pośrednia w warsztatach produkcyjnych i produkcyjno-pomocniczych wzrastać będzie proporcjonalnie do wzrostu wykonania norm. Na to składa się większy ruch w warsztatach, transport surowców, fabrykatów, prace związane z przygotowaniem produkcji, konserwacją maszyn i urządzeń i inne;

b) świadczenia socjalne są procentowym udziałem robocizny, wzrastają więc w miarę zwiększenia się robocizny;

c) zużycie energii będzie wzrastało w miarę większego obciążenia maszyn i urządzeń;

d) materiały na cele ogólne wytworzenia wzrosną niejednokrotnie procentowo silniej niż wykonanie norm. Na to składają się zbyt wielkie obciążenia maszyn i urządzeń, szybsze zużycie narzędzi, koszty bieżącej konserwacji, zużycie przyrządów i inne;

e) bez zmiany pozostawiają na razie zakłady odpisy na zużycie maszyn i urządzeń. Jest to nie-

słuszne założenie, gdyż nadmierne obciążanie maszyn i urządzeń musi siłą rzeczy powodować przedwczesne ich zużycie. Zakłady winny zatem stosować obok odpisów ustawowych, odpisy kalkulacyjne w miarę zwiększanego obciążenia.

Możemy zatem stwierdzić, że zasadnicze koszty pośrednie wzrastać będą proporcjonalnie do wzrostu robocizny bezpośredniej, jeżeli wzrost robocizny bezpośredniej będzie proporcjonalny do wzrostu produkcji. Natomiast koszty administracji i niektóre koszty ogólne nie powinny wzrastać. Progresja premii mieści się zatem w zaoszczędzonych kosztach administracji i można by ją określić jako udział pracownika, wyrabiającego wyższą normę, w zaoszczędzonych kosztach administracji — jak to zobaczymy na dalszym przykładzie.

Arkusz rozliczeniowy spełniać musi jednak jeszcze inny cel: musi umożliwić analizę rentowności poszczególnych miejsc kosztów. W danym wypadku potrzebne nam są liczby porównawcze, które przy stosowaniu obecnych zasad są wątpliwe. Zbyt wielkie wahania tej części robocizny bezpośredniej, która nie ma wpływu na ilość wyprodukowanych jednostek wyrobu, jak premia progresywna i nadgodziny, powoduje większe rozpiętości procentowych narzutów. **Robocizna bezpośrednia, która ma być podstawą ustalenia narzutów i kalkulacji, musi określać pewien miernik produkcji, musi być proporcjonalna do ilości wyprodukowanych jednostek.** Takim miernikiem jest robocizna bezpośrednia w ramach obowiązującej umowy zbiorowej bez tej części premii, która stanowi dodatkowe wynagrodzenie za wyższe wykonanie normy, oraz bez dodatku za nadgodziny.

W pojęciu kosztów i kalkulacji wyżej wykazana część premii musi się mieścić w zaoszczędzonych kosztach administracji i powinna w arkuszu rozliczeniowym być ujęta w następujący sposób. Bierzemy pod uwagę poprzednie przykłady kalkulacji i założenie proporcjonalnego wzrostu kosztów pośrednich.

1. Arkusz rozliczeniowy poprzedniego okresu wykazuje przy wykonaniu 110% normy:

	Miejsca produk.	Miejsca adm.	
Suma kosztów	148.720,—	18.590,—	zł
Robocizna bezpośrednia	37.180,—	—	„
Razem koszty wytwarzania	185.900,—	185.900,—	„
Narzuty	400%	10%	

Wykonano 11 jednostek wyrobu, zatem koszt wytwarzania jednostki wynosi 16.900,— zł.

2. Arkusz rozliczeniowy następnego okresu wykazuje przy wykonaniu 160% normy:

	Miejsca produk.	Miejsca adm.	
Suma kosztów	216.320,—	18.590,—	zł
Robocizna bezpośred.	54.080,—	8.320,—	zł [1])
Razem koszty administracji		26.910,—	„
Razem koszty wytwarzania	270.400,—	270.400,—	„
Narzuty	400%	9,95%	

Wykonano 16 jednostek wyrobu i koszt wytwarzania jednostki wynosi 16.900,— zł.

W arkuszach rozliczeniowych ad 1 i 2 rozliczone okresy obejmują po 1000 rzeczywistych godzin pracy, przy czym ad 1 wyprodukowano 11 jednostek, ad 2 wyprodukowano 16 jednostek wyrobu. W kalkulacji ostatecznej, opartej na tym przykładzie, bierzemy jako podstawę robociznę bezpośrednią, wykazaną w arkuszu rozliczeniowym, natomiast premię progresywną, wynikającą z wyższego wykonania normy uważamy za wypłacony udział z zaoszczędzonych kosztów administracji i do kalkulacji ostatecznej nie doliczamy. Koszty wytworzenia ustalone w kalkulacji ostatecznej nie zmieniają w niczym ustalonych kosztów kalkulacji wstępnej ofertowej i są zgodne z założeniem, że wyższe wykonanie normy nie może powodować zwiększenia się kosztów wytworzenia.

Niezależnie od tego wyniki arkusza rozliczeniowego, a mianowicie wahania narzutów, będą wyrazem rzeczywistego zwiększenia, wzgl. zmniejszenia kosztów produkcji, gdyż robocizna bezpośrednia, będąca podstawą ustalenia narzutów określać będzie pewien miernik produkcji i będzie proporcjonalna do ilości wyprodukowanych jednostek wyrobu.

Wynagrodzenie za nadgodziny, tj. 50, wzgl. 100% dodatki za nadgodziny są w pojęciu kosztów i kalkulacji specjalnymi kosztami wytwarzania i pod żadnym warunkiem nie mogą być ujęte w arkuszu rozliczeniowym jako robocizna bezpośrednia, wpływająca na wysokość narzutów. Poza drobnym udziałem w kosztach świadczeń socjalnych, dodatki te nie wpływają ani na zwiększenie kosztów pośrednich, ani na zwiększenie produkcji. Powodowane są raczej brakiem odpowiedniej ilości pracowników, wzgl. koniecznością przyspieszenia produkcji. W kalkulacji ostatecznej dodatki te winny wejść jako specjalne koszty wytworzenia do tego zamówienia, które spowodowało pracę w nadgodzinach.

[1]) Nadwyżka premii progresywnej.

Z. WILKOSZ (Łódź)

Cena okresowo ustalana

Jedną z podstaw prawidłowego rachunku kosztów oraz jego przydatności do analizy porównawczej, międzyokresowej lub międzyskładowej, jest stałość baz wyliczeniowych, a więc kosztów bezpośrednich.

Tymczasem jednak koszty surowców wykazują na ogół znaczne wahania. Przyczyny tego stanu są rozmaite:

Różna cena nabycia tych samych artykułów u różnych dostawców stanowi jedną z głównych przyczyn odchyleń.

Najczęściej stosuje się następujące metody wyliczenia ceny przeciętnej, będącej podstawą obliczenia kosztów materiałów zużytych do wytwarzania.

a) Cenę wylicza się jako średnią ważoną; w wypadku posiadania znaczniejszych remanentów surowcowych, przy jednoczesnej zwyżce cen, sposób ten powoduje wyliczenie ceny za niskiej w stosunku do ceny odkupu; ilość bowiem surowców, nabytych tanio w okresach ubiegłych, znacznie wpływa na poziom średniej ceny. Przeciwnie w wypadku obniżki cen. Wyprowadzona wówczas cena jest za wysoka, przez co zmniejsza konkurencyjność przedsiębiorstwa.

b) Te same wady przedstawia cena wyliczona według zasady ujętej sloganem „pierwsze przyszło, pierwsze wyszło".

c) Dostosowanie się do warunków rynkowych umożliwia cena wyliczona zgodnie z regułą „ostatnie przyszło, pierwsze wyszło", to znaczy wyksięgowanie materiałów po cenie dnia, nie eleminuje to jednak wahania cen.

Dalszą przyczynę zmienności cen, zwłaszcza dla surowców tanich a ciężkich (węgiel, żelazo itp.), stanowi częstokroć nieprawidłowe obliczanie kosztów zwózki loco magazyn fabryczny.

Doliczane są bowiem do sumy rachunku i kosztów nabycia jedynie koszty zwózki taborem obcym, gdy natomiast nie uwzględnia się kosztów, poniesionych w związku z dokonaniem transportu przy pomocy własnych środków lokomocji — ze względu na trudności w obliczaniu ceny własnych usług.

Niekiedy dla ujednolicenia postępowania koszty zwózki taborem obcym księgowane są w grupie 46, skąd trafiają do arkusza rozliczeniowego kosztów jako ogólne koszty materiałowe.

Oba te postępowania nie są jednak słuszne.

W wypadku doliczania do ceny surowców jedynie kosztów zwózki taborem obcym pewne partie tego samego surowca, zwiezione własnymi środkami transportowymi, będą tańsze od partii dostarczonej przez przewoźnika. Wartość remanentów (kl. 3) obniży się, wzrosną natomiast koszty (kl. 4), co w wypadku niezsynchronizowania w czasie dostaw z produkcją podważa poprawność kalkulacji.

Ten sam zarzut dotyczy też opisanej metody zaliczania wszelkich kosztów zwózki do klasy 4.

Różnice te jaskrawo wystąpią w przypadku, gdy zakład jest nieczynny (np. latem w porze urlopów), jednocześnie zaś nadchodzą znaczne dostawy surowców (przykładowo — akcja odciążenia kolei jesienią). Koszty zwózki w tym okresie wydatnie wzrastają, maleje natomiast baza doliczeniowa: zużyte do wytwarzania materiały. W wyniku narzut tytułem ogólnych kosztów materiałowych rośnie.

Wspomnieć też wreszcie należy o centralizacji zbytu i fakturowaniu dostaw przez organizacje nadrzędne w stosunku do zakładów wykonujących zlecenia, co powoduje znaczne opóźnienia w nadsyłaniu rachunków i szereg dodatkowych trudności, m. in. w wycenie zużycia.

Wydaje się, że częściowo niedogodności tych uniknąć by można było stosując dla podstawowych artykułów ceny okresowo ustalane, obowiązujące na dłuższy czas dane zakłady lub nawet zjednoczenia.

Cenę taką ustalić można by było jako średnią ważoną z cen liczonych przez głównego dostawcę i przeciętnej wolnorynkowej, wagami zaś byłyby odsetki wskazujące na udział głównego dostawcy i pozostałych w sumie zaopatrzenia, ustalone na podstawie danych z ubiegłego okresu lub przewidywań.

Do tak obliczonej ceny faktury należałoby doliczyć koszty nabycia loco skład, skalkulowane dla jednostki danego surowca.

Księgowanie w wypadku dostaw przebiegałoby następująco: Wn — kl. 3, konto szczegółowe, Ma — kl. 2, grupa kont rozliczenie cen po ustalonej cenie okresowej; następnie zaś Wn — kl. 2, grupa kont rozliczenie cen, Ma — kl. 1, dostawcy według cen rachunku.

W grupie rozliczeń cen prowadzone byłyby konta zbiorowe dla danych grup artykułów (np. żelazo, stal). Koszty nabycia i zwózki taborem obcym księgowane byłyby w ciężar odpowiedniego subkonta grupy rozliczeń kosztów, w dobro klasy 1 (np. kasy); kosztami zwózki taborem własnym natomiast, obliczonymi na podstawie kontrolek pracy samochodów lub wozów i stawek jednostkowych, wyprowadzonych z arkusza rozliczeniowego kosztów, uznane byłoby na koniec okresu odpowiednie konto klasy 7, obciążana zaś grupa rozliczeń cen. (Ta część kosztów transportu, która dotyczy zwózki dokonanej taborem własnym, nie ulegałaby zatem przerzutowi na inne główne miejsca powstawania kosztów, ale przechodziłaby z arkusza bezpośrednio na debet klasy 7.)

Grupa rozliczeń cen zamykana byłaby rachunkiem wyników, przy czym każdorazowe saldo odpowiedniej podgrupy kont wskazywałoby, czy cena wyprowadzona została zbyt nisko, czy wysoko.

Znaczniejsze odchylenia po dłuższym okresie czasu spowodować by winny rewizję cen okresowo ustalanych; podobnie postąpić by należało w wypadku zmiany ceny przez głównego dostawcę. Dla tego celu konieczne byłoby przeszacowanie posiadanych zapasów według nowej ceny okresowo ustalanej i przeksięgowanie różnic w klasie 2 i 3. Do wyceny remanentów na koniec okresu rachunkowego, a więc do bilansu, przyjąć należałoby ceny rynkowe lub też nabycia. Te ostatnie wyprowadzone na podstawie zapisów debetowych w grupie rozliczeń cen klasy 2.

Przy ostrożnym obliczeniu cen różnice na koniec okresu (salda omawianej podgrupy w klasie 2) nie powinny być znaczne. Maleje zwłaszcza obawa przed saldem debetowym (strata) wobec zwiększającego się udziału przedsiębiorstw państwowych w zaopatrzeniu zakładów, co wpływa z kolei na zmniejszenie innych dostaw, wykonywanych na ogół po cenach wyższych od cen głównego dostawcy i mało stałych.

Proponowane rozwiązanie przedstawia następujące korzyści:

1) eliminuje wahania cen, a co za tym idzie ułatwia porównywalność kosztów;

2) uniezależnia księgowość fabryczną od dokumentów zewnętrznych, to jest faktur dostawców, umożliwiając w ten sposób wcześniejsze sporządzenie rachunku kosztów i bieżące prowadzenie kartoteki ilościowej i ilościowo-wartościowej;

3) sprzyja prawidłowej kalkulacji, uniezależniając biuro kalkulacji nawet od zapisów księgowości fabrycznej;

4) charakteryzuje wartość remanentów po cenie bardziej zbliżonej do rzeczywistej przeciętnej, umożliwiając łatwe wyprowadzenie na podstawie zapisów wartościowych posiadanych ilości (debet klasy 3 podzielony przez cenę okresowo ustalaną daje ilość).

F. BOŻYCZKO (Olsztyn)

Zagadnienie kosztu własnego w księgowości handlowej

Teoretycy już od dawna dążą do wyeliminowania z księgowości kont zapasowo-wynikowych, tzw. kont mieszanych.

Dążenia te znalazły również swój wyraz w jednolitym planie kont oraz w instrukcji urzędowej do tegoż planu.

Zajmiemy się kontem, które w księgowości handlowej ma decydujące znaczenie, tj. kontem „Towary handlowe".

Według jednolitego planu kont „Towary handlowe" prowadzi się w dwóch klasach. W klasie 3 „Towary handlowe — zakup" i w klasie 9 „Sprzedaż towarów handlowych".

W ten sposób konto sprzedaży towarów staje się kontem czysto wynikowym i zamyka się rachunkiem wyników.

Konto towarów w klasie 3 ma jednak w dalszym ciągu charakter konta mieszanego. W niektórych szczególnych wypadkach staje się kontem zapasowym (np. na koniec okresu rachunkowego, w wypadku, gdy został ustalony zapas końcowy towarów na składzie, a koszt własny sprzedanych towarów przeniesiony na rachunek wyników lub do klasy 9), w innych zaś wypadkach (np. w ciągu okresu rachunkowego, gdy zapas towarów jest nieznany lub nie wyksięgowany jest koszt własny sprzedanych towarów) pozostaje nadal kontem mieszanym, zapasowo-wynikowym.

Instrukcja do jednolitego planu kont w odniesieniu do poruszanego wyżej zagadnienia ma brzmienie następujące:

„Konta towarów (w klasie 3. Przyp. autora) uznaje się okresowo w ciężar rachunku wyników (090) wartością sprzedanych towarów po cenie kosztu. Wartość ta może być wyksięgowana również bieżąco przez odpowiednie konto „koszt własny sprzedanych towarów" w klasie 9".

W praktyce zarówno pierwszy sposób, tj. okresowe uznanie towarów w klasie 3 w ciężar wyników (090), jak i drugi, tj. bieżące księgowanie kosztu własnego sprzedanych towarów przez klasę 9 — napotyka na znaczne trudności, a to wskutek tego, że zarówno w pierwszym, jak i w drugim wypadku musimy dla tego celu sporządzać specjalne dokumenty i przeprowadzać dodatkowe kontowania.

W wypadku, gdy zdecydujemy się na okresowe przenoszenia kosztu własnego sprzedanych towarów na rachunek wyników, zajdzie konieczność sporządzenia z końcem okresu rachunkowego dowodu-zestawienia sprzedanych towarów wg cen własnych.

Ze względu jednak na to, że koszt własny sprzedanych towarów równa się zapasowi początkowemu plus zakup, pomniejszonemu o stan końcowy towarów, należy wpierw ustalić wartość końcowego stanu towarów, bądź książkową wg kontroli ilościowej, bądź z natury.

Drugi wypadek, tj. bieżące księgowanie kosztu własnego przez klasę 9, jest w praktyce jeszcze trudniejszy. Trudność polega na tym, że:

1° W działalności handlowej nigdy nie operujemy ceną kosztu własnego. Na koszt własny składa się cena fakturowa, koszt sprowadzenia, ubezpieczenia, manka itp. Wartości te są księgowane na koncie towarów na podstawie różnych dokumentów i niekiedy na dość znacznej przestrzeni czasu. Bardzo często się zdarza, że w trakcie sprzedaży pewnego towaru nie jest ściśle znany koszt własny zakupu tego towaru.

2° W celu bieżącego przenoszenia kosztu własnego sprzedanych towarów z klasy 3 do klasy 9 należałoby sporządzać równolegle do faktur sprzedaży specjalne dowody ustalające wysokość kosztów własnych.

3° Ilość kontowań na kontach towarowych uległaby podwojeniu.

Wszystko to stanowiłoby dodatkowe obciążenie, którego nie wytrzyma prawie żadne przedsiębiorstwo przy dzisiejszej, ograniczonej marży zarobkowej.

Zagadnienie sprowadza się więc do praktycznego rozwiązania sposobu okresowego przenoszenia kosztów własnych sprzedanych towarów bezpośrednio na rachunek wyników, względnie przez klasę 9.

A oto przykład dla przedsiębiorstwa handlowego, prowadzącego ilościowo-wartościową kontrolę obrotów towarowych.

Przykład:

1. Zakupiono	100 szt.	towaru	A	w cenie zł 50,—	za zł	5.000,—
2. „	200 „	„	B	„ „ 100,—	„	20.000,—
3. „	150 „	„	C	„ „ 80,—	„	12.000,—
					razem:	zł 37.000,—

Koszty sprowadzenia wyniosły:

4. dla towaru	A	à zł 3,—	za 1 szt.	. . . . . . zł	300,—
5. „ „	B	„ 5,—	„ 1 „	. . . . . . „	1.000,—
6. „ „	C	„ 4,—	„ 1 „	. . . . . . „	600,—
				zł	1.900,—

Księgowanie na kontach szczegółowych wyglądać będzie następująco:

Klasa 3. Towar A	
1) 100 szt. 5.000,—	
4) 300,—	

Klasa 3. Towar B	
2) 200 szt. 20.000,—	
5) 1.000,—	

Klasa 3. Towar C	
3) 150 szt. 12.000,—	
6) 600,—	

W ciągu okresu rachunkowego sprzedaż towarów miała miejsce trzykrotnie, wg niżej przytoczonych dowodów:

Dowód sprzedaży Nr I.

7.	20 jednostek towaru	A	à zł	60,—	=	1.200,—
8.	30 „ „	B	„	120,—	=	3.600,—
9.	25 „ „	C	„	90,—	=	2.250,—
					razem	7.050,—

Dowód sprzedaży Nr II.

10.	40 jednostek towaru	A	à zł	60,—	=	2.400,—
11.	50 „ „	B	„	120,—	=	6.000,—
12.	30 „ „	C	„	90,—	=	2.700,—
					razem	11.100,—

Dowód sprzedaży Nr III.

13.	10 jednostek towaru	A	à zł	60,—	=	600,—
14.	80 „ „	B	„	120,—	=	9.600,—
15.	60 „ „	C	„	90,—	=	5.400,—
					razem	15.600,—

Księgowanie sprzedaży w klasie 3 przebiega tylko ilościowo (w celu zaktualizowania zapasów w magazynie), natomiast w klasie 9 tylko wartościowo. Mogą być przy tym wzięte pod uwagę dwa warianty: pierwszy, gdy chcemy znać wyniki handlowe na poszczególnych artykułach, i drugi — gdy zadawalamy się ogólnym wynikiem, uzyskanym ze sprzedaży wszystkich towarów.

Księgowania na kontach towarowych w klasie 3 wyglądać będą w obu wypadkach następująco:

Klasa 3. Towar A	Klasa 3. Towar B	Klasa 3. Towar C
Winien	Winien	Winien
1) 100 szt. 5.000,—	2) 200 szt. 20.000,—	3) 150 szt. 12.000,—
4) 300,—	5) 1.000,—	6) 600,—
Ma	Ma	Ma
7) 20 sztuk	8) 30 sztuk	9) 25 sztuk
10) 40 „	11) 50 „	12) 30 „
13) 10 „	14) 80 „	15) 60 „

Księgowania na kontach towarowych w klasie 9 w wypadku, gdy chcemy znać wyniki handlowe na poszczególnych towarach, brzmią:

Klasa 9 sprzedaż tow. A	Klasa 9 sprzedaż tow. B	Klasa 9 sprzedaż tow. C
Ma	Ma	Ma
7) 1.200,—	8) 3.600,—	9) 2.250,—
10) 2.400,—	11) 6.000.—	12) 2.700,—
13) 600,—	14) 9.600,—	15) 5.400,—

W drugim wypadku, tj. gdy interesuje nas tylko wynik ogólny, osiągnięty ze sprzedaży wszystkich towarów, księguje się na koncie zbiorowym ogólną sumę dowodu:

„Winien“	Klasa 9 Sprzedaż towarów handlowych „Ma“
	I 7.050,—
	II 11.100,—
	III 15.600,—

Z końcem okresu (np. na koniec miesiąca) sporządza się na podstawie szczegółowych kont towarowych w klasie 3 zestawienie sprzedanych towarów wg kosztów własnych, które dla podanego przykładu będzie wyglądało następująco:

Zestawienie towarów sprzedanych

w czasie od dnia.................... do dnia .... wg kosztów własnych

L. p.	Nazwa towaru	Miara jedn.	Ilość	Cena własna	Koszt własny	Adnotacje o zaksięgow.	Uwagi
16.	Towar A	sztuk	70	53,—	3.710,—		
17.	Towar B	„	160	105,—	16.800,—		
18.	Towar C	„	115	84,—	9.660,—		
	Razem				30.170,—		

Uwzględniamy sprzedaż netto, tj. po odjęciu ewentualnych zwrotów, które muszą być zaksięgowane ilościowo po stronie „winien“.

Cenę własną sprzedanego towaru znajdujemy przez podzielenie ogólnej sumy zakupów przez ilość towaru zakupionego (wartość fakturowa + koszty sprowadzenia, ubezpieczenia itp.).

Zestawienie sprzedanych towarów kontujemy:

„Winien“ klasa 9 „Sprzedaż towarów handlowych“ — Konta szczegółowe,

„Ma“ klasa 3 „Towary“ — Konta szczegółowe

w wypadku, gdy chodzi nam o wyniki handlowe na poszczególnych towarach, względnie

„Winien“ klasa 0 „Rachunek wyników“,

„Ma“ kl. 3 „Towary“ — Konta szczegółowe

w wypadku, gdy zadawalamy się wynikiem ogólnym.

Szczegółowe konta towarowe w klasie 3 po zaksięgowaniu zestawienia będą miały wygląd następujący:

Klasa 3. Towar A

1) 100 szt. 5.000,—	
4) 300,—	
	7) 20 sztuk
	10) 40 sztuk
	13) 10 sztuk
	16) 3.710,—
100 sztuk 5.300,—	70 sztuk 3.710,—

Klasa 3. Towar B

2) 200 szt. 20.000,—	
5) 1.000,—	
	8) 30 sztuk
	11) 50 sztuk
	14) 80 sztuk
	17) 16.800,—
200 szt. 21.000,—	160 szt. 16.800,—

Klasa 3. Towar C

3) 150 szt. 12.000,—	
6) 600,—	
	9) 25 sztuk
	12) 40 sztuk
	15) 60 sztuk
	18) 9.660,—
150 szt. 12.600,—	115 szt. 9.660,—

Różnica obrotów strony „Winien" i strony „Ma" wyznacza nam ilościowo i wartościowo książkowy remanent na koniec okresu. W ten sposób konta towarowe w klasie 3 pozostają kontami czysto zapasowymi, co umożliwia sporządzenie bilansu prowizorycznego, nawet bez zestawiania remanentu.

Szczegółowe konta towarowe w klasie 9 po zaksięgowaniu zestawienia będą miały wygląd następujący:

Klasa 9 Sprzedaż towaru A

	7) 1.200,—
	10) 2.400,—
	13) 600,—
16) 3.710,	

Klasa 9 Sprzedaż towaru B

	8) 3.600,—
	11) 6.000,—
	14) 9.600,—
17) 16.800,—	

Klasa 9 Sprzedaż towaru C

	9) 2.250,—
	12) 2.700,—
	15) 5.400,—
18) 9.660,—	

Konta te następnie zamykamy „Rachunkiem wyników".

Poniżej przykład wypełnionej i zamkniętej towarowej karty kontowej, do prowadzenia kontroli ilościowo-wartościowej, o oddzielnych kolumnach dla klasy 3 i klasy 9, z zaksięgowanymi zaszłościami wg wyżej przytoczonego przykładu (patrz załącznik).

W wypadku, gdy nie prowadzimy szczegółowej kontroli wyników handlowych na poszczególnych towarach, stronę „Winien" zestawienia sprzedaży w klasie 9 księgujemy albo przez konto zbiorowe:

„Sprzedaż towarów handlowych"

		I. 7.050,—
		II. 11.100,—
		III. 15.600,—
	IV. 30.170,—	
na R-k wyników	3.580,—	
	33.750,—	33.750,—

a saldo przenosimy na „Rachunek wyników" albo też księgujemy stronę „Winien" zestawienia sprzedaży bezpośrednio na „Rachunek wyników":

„Rachunek wyników"

	3.580,—

na który również przenosimy obroty konta zbiorowego „Sprzedaż towarów handlowych"

„Rachunek wyników"

IV. 30.170,—	33.750,—
zysk 3.580,—	
33.750,—	33.750,—

Towar A

1948 Dzień	Miesiąc	Nr dowodu	Treść	Ilość Przychód	Rozchód	Stan	kl. 3 Zakup Cena za szt.	Wartość W-n	Ma	kl. 9 Sprzedaż Cena za szt.	Wartość W-n	Ma	Strona dziennika
			z przeniesienia										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
		1	Zakup	100		100	50	5000					
		4	Koszt sprowadz.					300					
		7	Sprzedaż		20	80				60		1200	
		10	,,		40	40				60		2400	
		13	,,		10	30				60		600	
		16	Koszt własny			30			3710		3710		
		—	Na r-k wyników								490		
			Razem:	100	70	30	—	5300	3710	—	4200	4200	
			Remanent		30		53		1590				
			Razem:	100	100	—		5300	5300		4200	4200	

NASZA DRUGA ANKIETA

L. Wesołowski (Lublin)

Słownictwo polskiej rachunkowości

O ujednolicenie pojęcia kosztów własnych

Wprowadzenie jednolitego planu kont wywarło, poza księgowością, ogromny wpływ na kalkulację. Ta dziedzina, tak istotna dla księgowości, stała się zagadnieniem pierwszorzędnej wagi, przedmiotem dyskusji i sporów; weszła jako równorzędna z księgowością w ramy nowoczesnej rachunkowości.

Źle się stało, że jednolity plan kont wiążąc kalkulację z księgowością potraktował zagadnienia kalkulacyjne zbyt ogólnie. Brak zasadniczego układu kont w klasie 5, 6 i 7, brak wzorowego arkusza rozliczeniowego i orientacyjnych schematów kalkulacyjnych — dał w wyniku niejednolitość terminologiczną w dziedzinie kosztów i kalkulacji, dowolność interpretacji uwag do jednolitego planu kont i różnolitość rozwiązań.

Stan ten poważnie utrudnia szkolenie i dokształcanie księgowych. Specjalnie groźna jest dowolność terminologiczna, która powoduje, że dwóch fachowców tej samej branży nie może się porozumieć. Jaskrawym przykładem jest pojęcie kosztów własnych wyrobów lub towarów, pojęcie tak zasadnicze dla określenia właściwej ceny sprzedaży i decydujące o dochodowości przedsiębiorstwa.

Już samo wyrażenie „koszty własne“, sformułowane ogólnie, nasuwa myśl, że powinno zawierać wszystkie, usprawiedliwione gospodarczo operacyjne koszty przedsiębiorstwa, a więc również koszty administracji i zbytu, cena zaś sprzedaży powinna pokryć koszty własne i dać usprawiedliwioną gospodarczo nadwyżkę — czysty zysk, czyli:

w przemyśle:	w handlu:
koszty wytworzenia	koszty nabycia
+ koszty administracji handlowej	+ koszty administracji
+ ogólne koszty sprzedaży	+ ogólne koszty sprzedaży
+ specjalne koszty sprzedaży	+ specjalne koszty sprzedaży
koszt własny wyrobu	koszt własny towaru
+ czysty zysk	+ czysty zysk
cena sprzedaży wyrobu	cena sprzedaży towaru

Jakże jednak często w literaturze i praktyce traktuje się koszt własny jako pojęcie równoznaczne z kosztem wytworzenia lub nabycia. Aby nie być gołosłownym przytoczę kilka charakterystycznych przykładów.

W *Księgowości przemysłowej* W. Filipowicza na str. 25 czytamy: „Koszt własny wytworzonych jednolitych wyrobów można po prostu obliczyć dzieląc sumę kosztów fabrykacji przez ilość otrzymanych wyrobów“. Zamiast kosztu wytworzenia sprzedanych wyrobów spotykamy tam „koszt własny wytworzenia sprzedanych wyrobów“ i popularyzowany przez jednolity plan kont „koszt własny sprzedanych wyrobów“ (str. 36 i 37).

Brak zrozumienia istoty kosztów własnych i techniki kalkulacji u autorów poruszających te zagadnienia jest dość charakterystyczny. Posłuchajmy, jak do tych zagadnień podchodzi mgr Jan Gorczyca w *Bieżącej kontroli kosztów ogólnych w zakładzie przemysłowym*, str. 19. Przytacza dwa schematy kalkulacyjne: w pierwszym koszt własny jest sumą kosztów wytworzenia, pośrednich kosztów zarządu, pośrednich kosztów materiałowych oraz pośrednich i specjalnych kosztów sprzedaży; drugi schemat różni się od pierwszego tylko sposobem doliczenia pośrednich kosztów materiałowych, które, liczone w stosunku do zużytego surowca, weszły w skład kosztów wytworzenia. Autor jest zwolennikiem pierwszego schematu, bo — jak powiada — „celowszym jest rozliczenie kosztów materiałowych w stosunku do kosztów własnych aniżeli w stosunku do zużytego surowca. Również za pierwszą odmianą kalkulacji przemawia trudność w ustaleniu wysokości procentowego dodatku kalkulacyjnego na koszty materiałowe w stosunku do ilości zużytego surowca...“.

My wybraliśmy jednak schemat drugi, bo ogólne koszty materiałowe należą bezspornie do kosztów wytworzenia, a ilość zużytego surowca, która tak niepokoi autora, zastąpilibyśmy łatwo dostępnym i powszechnie stosowanym kluczem podziału — wartością zużytego surowca. O ile przyjęlibyśmy stanowisko autora, to i wtedy należałoby zapytać: dlaczego koszt własny — niewiadoma w kalkulacji — ma być podstawą rozliczenia ogólnych kosztów materiałowych? Czy z punktu widzenia techniki kalkulacji nie byłoby lepiej ustalić procentowy dodatek w stosunku do kosztu wytworzenia, jeżeli do niego mają być doliczone owe koszty materiałowe?

Podobne podejście do zagadnień kalkulacyjnych spotyka się na łamach *Rachunkowości — Podatków*. H. Gregorowicz w artykule *Dlaczego bez kosztów nabycia?* (nr 3/48) powiada: „Wartość dóbr obrotowych należy zapisywać do ksiąg według kosztów nabycia. Jest to zgodne z równaniem: **K + Z = C**, tj. koszt własny plus zysk równa się cenie.“

Również mgr J. Szarski, snując w nrze 5/48 rozważania na temat *Trzy rodzaje „kosztów nabycia“* zamieszcza poglądowe schematy, w których zastępuje bez uzasadnienia cenę nabycia ceną własną, a w zakończeniu artykułu rzuca następujące pytanie: „Czy zatem nie byłoby najlepszym wyjaśnieniem obecnej sytuacji uznanie starej i wypróbowanej przez wiele lat zasady kalkulowania od kosztu własnego?“

Faktem jest, że zarządzenie Biura Cen, wydane w formie załączników A nr 1 i B nr 1 do rozp. Min. Przemysłu i Handlu z dnia 11. 8. 1947 wprowadziło zamieszanie do kalkulacji handlowej, ale czy powrót do „zasady kalkulowania od kosztu własnego“ byłby celowy? Należałoby, moim zdaniem, wysunąć jedynie postulat, aby treść powyższych załączników była zgodna z brzmieniem art. 1 ustawy o zwalczaniu drożyzny i nadmiernych zysków w obrocie handlowym oraz z § 8 pkt 2 rozp. Min. Skarbu o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych, które dostatecznie porządkują podstawowe elementy kalkulacji handlowej.

Już od kilkunastu lat nasza literatura i szkolnictwo zawodowe popularyzowały „nowe“ zasady kalkulacji, w których cena nabycia lub wytworzenia jest zrębem zasadniczym, a cena kosztów własnych (lub krótko: cena własna) jest dolną granicą opłacalności zbytu. Andrzej Bieniek analizując powyższe zagadnienie w swym *Zarysie systematyki kosztów własnych* na str. 2

i 3 powiada: „Pojęcie kosztów własnych jest zatem pojęciem znacznie szerszym, niż to się spotyka w literaturze i w praktyce. Koszty własne różnią się od ceny sprzedaży jedynie o zysk lub o stratę, co można wyrazić równaniem Kw = C — Z lub Kw = C + S, w czym Kw = koszty własne, C = cena sprzedaży, Z = zysk, S = strata.

Na podstawie powyższego można by powiedzieć, że **do kosztów własnych zalicza się wszystkie poświęcenia, wydatki, prace i ofiary** (podkreślenie A. Bieńka), jakie przedsiębiorstwo ponosi w związku z wytwarzaniem, wzgl. nabywaniem, przechowywaniem i sprzedażą wyrobów (towarów) oraz w związku z zarządzaniem przedsiębiorstwa".

Obecnie obserwujemy w Polsce rozwój kalkulacji przemysłowej. Należy spodziewać się, że pod wpływem analitycznego ujęcia kosztów w jednolitym planie kont dotychczasowe osiągnięcia w kalkulacji handlowej zostaną rozwinięte i pogłębione. Aby to nastąpiło musimy przede wszystkim unikać starych błędów.

Mgr TADEUSZ RADWAŃSKI (Kraków)

Na początek roku szkolnego!

Co szkoła handlowa może i powinna dać w zakresie księgowości

W kołach zawodowych dosyć często słyszymy utyskiwania na brak odpowiednich kandydatów do pracy w księgowości. Absolwenci szkół handlowych, administracyjnych, spółdzielczych na ogół niechętnie podejmują pracę w księgowości.

Co więcej, absolwenci tych szkół są przeważnie dosyć słabo przygotowani do praktycznej pracy w księgowości przedsiębiorstw wszelkich typów.

Wynikałoby z tego, że istnieje pewien rozdźwięk pomiędzy potrzebami życia zawodowego a przygotowaniem szkolnym w zakresie księgowości. Przez zebranie kilku uwag chcę podkreślić, co szkoła handlowa, spółdzielcza czy administracyjna uczynić może i powinna, by wspomniany powyżej rozdźwięk, jeżeli już nie usunąć całkowicie, to przynajmniej zmniejszyć do minimum.

Rolę szkoły zawodowej w procesie przygotowania przyszłych księgowych, a więc w procesie nauczania księgowości, wyznaczają dwa czynniki:

1) zakres wiadomości, jakich szkoła może dostarczyć w ogóle,
2) charakter wykształcenia zawodowego.

Analiza tych dwóch czynników pozwoli nam udzielić odpowiedzi na postawione w tytule pytanie.

Na ogół przywiązuje się dużą wagę do przygotowania szkolnego. Wyrasta z tego jednak dążność do obarczania szkoły zadaniami przerastającymi jej możliwości.

Wyłania się tendencja takiego rozbudowania programów szkolnych i nauczania, by wiadomości zdobyte w szkole wystarczyły na całe życie. Pogląd, że tak być powinno, jest bardzo rozpowszechniony.

Według twierdzenia prof. Suchodolskiego „utrzymuje się od dawna, zwłaszcza w Polsce przekonanie, iż całe kształcenie człowieka zarówno ogólne, jak i zawodowe, powinno być zamknięte i zakończone w murach szkolnych. Umiejętności uzyskiwane na innych drogach wydają się zawsze niedoskonałe i niegodne zaufania. Ten punkt widzenia skłania, aby wprowadzić do programów szkolnych zarówno w zakresie ogólnym, jak i w zakresie zawodowym, to wszystko, co człowiek w całym swym życiu wiedzieć powinien. Konsekwencją tego usiłowania jest po pierwsze nadmierne przeładowanie programów, po wtóre włączenie „na zapas" treści zbyt trudnych dla danego wieku. Praca szkolna na takiej konstrukcji podstawowej oparta ani nie może być wydajna, ani też nie może sięgnąć dostatecznie głęboko w życie wewnętrzne młodzieży." [1])

Że zdania te są słuszne, to nie ulega dla mnie żadnej wątpliwości. Ileż to razy niejeden z nauczycieli skarżył się, że program jest zbyt obszerny i nie można go wykonać w granicach zakreślonych godzin.

Nieraz program został wprawdzie wykonany, ale przeważały przy tym zazwyczaj elementy formalne. Brakło czasu na pogłębienie zagadnień. Sytuacja właściwie wcale nie lepsza, jak w pierwszym wypadku. Można również spotkać się z twierdzeniami, że lekarstwem na taki stan rzeczy byłoby zwiększenie ilości godzin danego przedmiotu zawodowego kosztem przedmiotów tzw. ogólnych.

Pogląd taki jest błędny. Tkwi w nim niezrozumienie roli, jaką elementy wykształcenia ogólnego grają w przygotowaniu zawodowym. Gdyby nawet zrealizować tego rodzaju koncepcje, to i tak sprawa nie zostałaby właściwie rozwiązana. Utrwaliłoby to tylko przekonanie o roli szkoły jako dostarczycielce wiadomości na całe życie.

Wobec zmiennej rzeczywistości życia i narastających stale zagadnień zachodziłaby ciągle konieczność rozszerzania ram danych przedmiotów zawodowych i zwiększania ilości godzin czy też lat szkolnych.

Chwila zastanowienia i z łatwością stwierdzamy, że ta droga nie prowadzi do celu. Potwierdza to również cytowany już prof. Suchodolski, który mówi: „Jakkolwiek rozbudowalibyśmy programy i powiększali lata studiów szkolnych, nigdy tą drogą nie zapewnimy jednostkom i grupom wykształcenia, wystarczającego im na całe życie. Będą one zawsze musiały zmieniać i dopełniać wiedzę uzyskaną w szkole". [2])

Jaki zatem sposób wyjścia z nakreślonej powyżej sytuacji. Zdaje mi się, że wyjście z tego pozornie błędnego koła leży na drodze uznania założenia, że szkoła nie jest w możności przygotować ucznia tak, by zdobyte przez niego wiadomości były zapasem, z którego czerpałby nieograniczenie w całym późniejszym życiu. Lo-

[1]) B. Suchodolski — Kształcenie ogólne i kształcenie zawodowe. Szkoła Zawodowa Nr 2—3, 1945/46.

[2]) B. Suchodolski — Kształcenie ogólne i kształcenie zawodowe. Szkoła Zawodowa Nr 2—3, 1945/46.

giczną konsekwencją takiego założenia będzie odpowiednia interpretacja i realizacja programu.

Jest rzeczą jasną, że dopóki istnieje zatwierdzony przez władze program, musi być respektowany i samowolnych zmian w nim wprowadzać nie wolno.

Nauczyciel jednak wypełnia go żywą treścią. Chodzi zatem o takie dobranie treści, by miała ona wartość nie przemijającą. Chodzi o wydobycie przy nauczaniu najistotniejszych momentów zawartych w programie i podkreślenie ich, chodzi wreszcie o uchwycenie pewnych myśli przewodnich i takie zharmonizowanie poszczególnych wiadomości, by stanowiły one organiczną całość, a nie luźny zbiór encyklopedycznych danych z pewnego przedmiotu. Tylko takie wykonanie programu może dać uczniowi podstawę do późniejszej samodzielnej pracy nad sobą i pozwoli na zdobycie pełnych kwalifikacji zawodowych. Ze wszech miar bowiem słuszne jest zdanie prof. Suchodolskiego, że „prawdziwa kwalifikacja zawodowa — wbrew wszelkim ambicjom szkolnym — dokonywa się w toku wykonywania zawodu i decyduje o niej nie tyle zdobyta w szkole wiedza, ile energia człowieka, siła samokształcenia, umiejętność pogłębiania i rozszerzania swej wiedzy i sprawności".

I dalej „nie w szkole, ale poza szkołą dojrzewa dusza pokolenia". [3])

Życie codzienne dostarcza nam aż zbyt wiele dowodów na potwierdzenie tych tez.

Jeżeli tak, to nauczanie w szkole nie może sobie rościć pretensji do stworzenia skończonego zawodowca, lecz musi się ograniczyć tylko do tych treści, które mają wartość nie przemijającą i mogą być zużyte przez człowieka w całym jego życiu jako podstawa pogłębiania i rozszerzania jego wiedzy zawodowej.

Dochodzimy w ten sposób do problemu ujęcia nauczania tak, by nie wtłaczać w umysły młodzieży wiadomości, które w istocie są zbędne. Wyłania się po prostu zagadnienie uniknięcia dysproporcji pomiędzy zakresem wiedzy zawodowej podawanej przez szkołę a zakresem wiedzy potrzebnej absolwentowi w życiu.

Dysproporcja ta jest niewątpliwym faktem, występującym na wszystkich szczeblach kształcenia zawodowego. Znamy ją zapewne również z własnego doświadczenia, kiedy po ukończeniu studiów znaleźliśmy się przy pracy.

Zachodzi teraz pytanie, czy wszystkie uwagi zebrane dotychczas, mają zastosowanie do nauczania księgowości.

Niewątpliwie tak. Postaram się to pokrótce uzasadnić.

W przeważającej większości wypadków nauczyciele księgowości realizując program starają się uczniów nauczyć tego wszystkiego, co później w praktyce ma im być potrzebne. Rozumieją przez to zazwyczaj pewien zasób wskazówek, odnoszących się raczej do technicznej strony prowadzenia zapisów księgowych. Zwracają uwagę na wyrobienie przede wszystkim technicznej biegłości w dokonywaniu zapisów. Uważają, że to jest dla późniejszej praktyki najważniejsze i że takie właśnie ujęcie jest bardzo praktyczne i zbliżone do życia. Starają się ponadto podać uczniom możliwie największą ilość wiadomości i wyczerpać wszystkie możliwe rozwiązania pewnych zagadnień księgowych.

[3]) B. Suchodolski — Wychowanie dla przyszłości, Warszawa (str. 62).

Nie przeczę, że pokusę w tym kierunku stanowi i sam program szkolny, mocno rozbudowany.

W każdym razie sposób nauczania księgowości, praktykowany powszechnie, wskazuje wyraźnie na to, że szkoła oraz nauczyciele księgowości hołdują zasadzie, iż absolwent ma w zakresie księgowości wynieść tyle wiadomości, aby obejmowały one całokształt wiedzy zawodowej przedmiotu.

Tak jest, mimo że nauczyciele podświadomie zdają sobie sprawę z nieosiągalności tych zamierzeń, a naokoło głośno się mówi o tym, że przygotowanie szkolne w zakresie księgowości jest słabe i nie wystarczające.

Trzeba zdać sobie z tego jasno sprawę i wyciągnąć odpowiednie wnioski. Nie może bowiem na stałe istnieć rozdźwięk między ambicjami i założeniami choćby milcząco przyjętymi a faktycznymi możliwościami realizacyjnymi.

Musimy wreszcie pamiętać o tym, że ostatnie lata przyniosły w zakresie księgowości wręcz rewolucyjne zmiany. Przemiany społeczno-ekonomiczne, nowa struktura życia gospodarczego narzuciły księgowości nowe zadania. Jakże daleko odbiegają wymagania stawiane księgowości dziś od stawianych choćby przed 10 laty. Każdy to może łatwo sprawdzić. Potwierdza to tylko tezę, że choćbyśmy się starali jak najbardziej rozszerzyć w szkole w pewnym czasie zakres wiadomości księgowych, to mimo wszystko okażą się one już w stosunkowo krótkim czasie mało przydatne. Teza ta jest szczególnie słuszna w czasach obecnych, kiedy tempo życia i przemian jest niesłychanie szybkie.

Wynika z tego, że chcąc być księgowym pełnowartościowym trzeba bardzo wiele i stale nad sobą pracować już po ukończeniu szkoły zawodowej.

Jeżeli szkoła potrafi tak zorganizować nauczanie, by absolwentom tę późniejszą pracę nad sobą umożliwić i ułatwić, to wypełni wówczas całkowicie swoje zadanie. Dochodzimy w ten sposób do sedna zagadnienia.

Kształcenie zawodowe w szkole handlowej, spółdzielczej czy administracyjnej powinno być przede wszystkim kształceniem podstaw. Musi uczyć swych wychowanków myśleć kategoriami księgowości. W ten sposób stworzy swoim wychowankom podstawę późniejszego samodzielnego już zdobywania wiedzy w czasie praktycznej pracy w przedsiębiorstwach wszelkich rodzajów i typów.

Jest to o wiele, wiele ważniejsze niż np. nauczanie rozdzielania dziennika włoskiego na gotówkowy i niegotówkowy.

Nie można również w nauczaniu kłaść specjalnego nacisku li tylko na techniczną stronę księgowości.

„Kształcenie zawodowe nie powinno mieć wyłącznie charakteru ćwiczenia sprawności specjalistycznej. Konkretne zalecenia techniczne starzeją się bardzo prędko i stają się nieprzydatne" — twierdzi prof. Suchodolski.[4]).

Położenie nacisku na samą technikę pracy zawodowej prowadzi zdaniem prof. K. Sośnickiego do „konserwatyzmu zawodowego".

Natomiast „wykształcenie umysłowe dołączone do sprawności ruchowych jest czynnikiem postępu i doskonalenia zawodu. Czyni ono umysł zdolnym do przy-

[4]) B. Suchodolski — Kształcenie ogólne i kształcenie zawodowe. Szkoła Zawodowa Nr 2—3. 1945/46.

jęcia nowych i lepszych zdobyczy pracy zawodowej i do samodzielnej wynalazczości na tym polu."[5]).

Jest to specjalnie ważne w dobie obecnej, gdyż zmieniający się szybko układ stosunków gospodarczych narzuca księgowości nowe funkcje i metody pracy.

Księgowość stała się dziś nieodzownym warunkiem i narzędziem gospodarki planowej. W nauczaniu księgowości ten moment powinien być uwzględniany. Okoliczność ta uzasadnia jeszcze bardziej położenie w szkole nacisku na wykształcenie księgowe w zakresie podstaw oraz myślenia. Nie podobna bowiem oczekiwać od ucznia zrozumienia roli i funkcji księgowości w gospodarce planowej, przy położeniu nacisku na techniczną stronę księgowości.

Nieuwzględnienie zaś momentu powiązania księgowości z gospodarką planową byłoby w chwili obecnej bardzo poważnym niedociągnięciem w zakresie przygotowania młodzieży do życia i zawodu w dziedzinie dla szkoły dostępnej, byłoby poza tym grzechem przeciwko tzw. aktualizacji materiału nauczania. To ostatnie zagadnienie nigdzie chyba nie występuje z taką ostrością, jak właśnie w szkołach zawodowych w ogólności, a w księgowości jako przedmiocie nauczania — w szczególności.

Aktualizacja musi być jednak potraktowana szeroko, a nie ograniczać się tylko do fragmentów ustawodawstwa podatkowego. Aktualizacja to również nie tylko poświęcenie kilku czy kilkunastu lekcyj jednolitemu planowi kont. Zarówno pewne postanowienia podatkowe, jak i jednolity plan kont problemu aktualizacji nie wyczerpują. Aktualizacja w moim pojęciu, o ile chodzi o księgowość, polega na potraktowaniu tego przedmiotu od samego początku nauczania jako narzędzia i warunku prawidłowego funkcjonowania gospodarki planowej.

Zatem wszystkie przejawy działalności przedsiębiorstwa już od momentu spisywania inwentarza mogą i powinny być traktowane pod kątem widzenia gospodarki planowej.

Działalność przedsiębiorstwa i jego wyniki winny być ujmowane jako rezultat wykonania pewnego planu. Kontrola księgowa musi być ujmowana nie jako stwierdzenie przypadkowego stanu rzeczy, ale jako stwierdzenie stanu, który pozostaje w pewnym stosunku do sytuacji przewidywanej.

Należy uczniów zaznajomić z metodyką planowania i wykorzystania cyfr księgowości przy układaniu planów oraz kontroli ich wykonania.

Mogę się spotkać z zarzutem, że przecież szkolny program księgowości wyraźnie tego rodzaju zagadnień nie przewiduje.

Zarzut pozornie słuszny, ale tylko pozornie.

Jak to już poprzednio nadmieniłem, program szkolny stanowi jedynie ramy, które należy wypełnić żywą treścią. Treści zaś tej nie może już obecnie stanowić nauczanie techniki i systemu kontowego, używanego w poszczególnych typach przedsiębiorstw.

[5]) K. Sośnicki — Dydaktyka ogólna, Toruń, 1948.

Większość nauczycieli księgowości może i zgodziłaby się z takim ujęciem sprawy i tylko z zakłopotaniem zapyta — kiedy to wykonać!?

Odpowiedź moja wywoła zapewne szereg sprzeciwów. Pomimo to twierdzę, że trzeba to zrobić w ramach dotychczasowych godzin programowych. Wymaga to jednak bardzo dokładnego przemyślenia wykonania programu, tak by każdy odcinek był potraktowany w odpowiednim stosunku do innych. Trzeba bezwarunkowo zrezygnować z długich tematów, uważanych niekiedy, niesłusznie zresztą, za jedynie „praktyczne i życiowe". Tematy takie zajmują wiele godzin nudnej i w rzeczywistości mało produktywnej pracy. Zamiast tego należy uczniom pozwolić wyżyć się w ćwiczeniach krótkich, zwartych, interesujących.

Kształcenia myślenia księgowego nie należy oczywiście mieszać z gadulstwem nauczyciela czy też uczniów. Kształcenie myślenia księgowego rozumiem jako rozumowe przepracowanie danych zagadnień na tle pewnych przykładów, tematów i wypracowań. W wypracowaniach każda cyfra księgowa musi być tak objaśniona i potraktowana, by przemawiała do ucznia żywą gospodarczą treścią, by uczeń mógł i umiał wyrobić sobie obraz pewnego odcinka gospodarczego, jego powiązań i stosunku do innych elementów, oraz ocenić pewne dane jako podstawę działania na przyszłość.

Różnica w stosunku do technicznego ujęcia zagadnienia polega tylko na tym, że cyfry księgowe są krytycznie oświetlane, a w uczniach wyrabiana umiejętność ich czytania, oceniania i wykorzystywania dla celów planowego rozwoju przedsiębiorstwa.

Naturalnie, tak jak we wszystkim i tu należy zachować umiar. Powodzenie zależy od przestrzegania pewnych warunków, a mianowicie:

1) ścisłego ujmowania tematów, stawiających konkretne, mocno zarysowane problemy,
2) udzielania wyjaśnień niezbędnych, ale nie rozwlekłych.

Wymaga to może początkowo większego wysiłku, ale czyni przedmiot o wiele bardziej interesującym i kształcącym. Wyniki są niewątpliwie lepsze, o ile chodzi o ogólne intelektualne wykształcenie młodego zawodowca, a tym samym i więcej praktyczne, ponieważ absolwentowi szkoły dają narzędzie służące do szybkiego zorientowania się w praktycznym życiu zawodowym. Technicznej wprawy nabędzie szybko. Wniesie zaś do przedsiębiorstwa ze szkoły rzecz niezmiernie cenną, bo pewne aktywne nastawienie do prac księgowych i cyfr, co pozwoli mu być czynnikiem twórczym w przedsiębiorstwie.

Na tej drodze również doprowadzi się do wyzyskania wszystkich elementów ogólnokształcących, tkwiących w przedmiotach zawodowych. Osiągnie się w ten sposób zbliżenie wykształcenia zawodowego i ogólnego, tak bardzo pożądane z punktu widzenia potrzeb kształtującej się współcześnie kultury.

I czytanie winno należeć do codziennej pracy księgowego!

KATARZYNA HECZKO (Praga)

Czeskie ustawodawstwo podatkowe

I.

Obecna struktura podatkowa Czechosłowacji opiera się na ustawie o podatkach bezpośrednich z dnia 15 czerwca 1927, nowelach do tej ustawy i rozporządzeniach z lat 1930—1946 oraz na ustawie o podatku obrotowym z dnia 21 grudnia 1935 r. i noweli do tej ustawy z dnia 1 marca 1946 r.

Poważne zmiany na gruncie politycznym i socjalnym, jak również przejście z gospodarki liberalnej na gospodarkę planową po ostatniej wojnie światowej spowodowały, że stan dzisiejszej struktury podatkowej nie odpowiada powstałym wymaganiom i dlatego parlament czeski przystąpił już w ubiegłym roku do opracowania nowego systemu podatkowego, który w wyższym stopniu umożliwi rozkład ciężarów podatkowych na wszystkich obywateli.

Podatek dochodowy.

Na podkreślenie przy tym podatku zasługuje fakt, że podlegają mu tylko i wyłącznie osoby fizyczne. Osobry prawne podatku dochodowego nie płacą.

Podatek dochodowy jest podatkiem progresywnym. Skala podatkowa obejmuje 16 stopni, stopa podatkowa zaś porusza się między 2% przy dochodzie 36.000 Kc a 70% przy dochodzie przekraczającym 1.000.000 Kc. Minimum wolne od podatku wynosi od 36.000—40.000 Kc, zależnie od ilości osób, będących na utrzymaniu podatnika.

Podatek dochodowy wymierza się na każdy rok podatkowy z dochodu, który został faktycznie osiągnięty w roku kalendarzowym bezpośrednio poprzedzającym rok podatkowy, w którym wymierza się podatek. Podatek ten wymierza się bez względu na to, czy na początku roku podatkowego podmiot i przedmiot opodatkowania jeszcze istnieją.

Podatki zarobkowe.

Ogólny podatek zarobkowy.

Podmiotem opodatkowania są osoby lub związki osób, które na terenie państwa czechosłowackiego prowadzą we własnym imieniu przedsiębiorstwa zarobkowe lub wykonują czynności, zmierzające do osiągnięcia zysku.

Przedmiotem opodatkowania jest każde przedsiębiorstwo, które stanowi samodzielną całość gospodarczą.

Podatkowi temu podlegają tak osoby fizyczne, jak i prawne, o ile nie podlegają one specjalnemu podatkowi zarobkowemu.

W przedsiębiorstwach prowadzonych przez najemcę podmiotem opodatkowania jest najemca.

O obowiązku podatkowym rozstrzyga faktyczne prowadzenie przedsiębiorstwa z myślą osiągnięcia zysku, przy czym działalność musi być trwała, tzn. musi być prowadzona przez czas dłuższy.

Ogólnemu podatkowi zarobkowemu nie podlegają:

a) przedsiębiorstwa, które podlegają specjalnemu podatkowi zarobkowemu,
b) zajęcia, opierające się na stosunku służbowym,
c) gospodarstwa rolne, leśne i ogrodnicze, o ile są prowadzone przez właścicieli. Najemcy natomiast temu podatkowi podlegają.

Przedsiębiorstwa, których powstanie i działalność leżą w interesie ogółu i państwa, a które prowadzą nienagannie księgi handlowe, mogą uzyskać na żądanie zniżki w ogólnym podatku obrotowym, a to na przeciąg 5 lat podatkowych.

Podstawą opodatkowania jest faktyczny przychód, osiągnięty w przedsiębiorstwie, zmniejszony o nakłady, związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa.

Podatek ten jest podatkiem proporcjonalnym. Stopa podatkowa wynosi 2,5% przychodu, podlegającego ogólnemu podatkowi zarobkowemu, z tym odchyleniem, że dla pierwszych 30.000 Kc podstawy opodatkowania stopa podatkowa wynosi 0,5%, a dla podstawy przekraczającej sumę 140.000 Kc — 4%.

Jeżeli podstawa opodatkowania nie przekracza 15.000 Kc, wtedy stawka wynosi ¼%, a przy podstawie poniżej 7.000 Kc — 1,8%.

Specjalny podatek zarobkowy.

Przedmiotem opodatkowania są tutaj:

I. przedsiębiorstwa, które są zobowiązane do jawnego prowadzenia ksiąg handlowych. Należą tutaj:
   1. przedsiębiorstwa obliczone na zysk:
      a) spółki akcyjne,
      b) spółki komandytowe,
      c) przedsiębiorstwa ubezpieczeniowe z wyjątkiem instytucji ubezpieczeń wzajemnych,
      d) publiczne instytucje kredytowe,
      e) przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe,
      f) spółdzielnie, o ile nie ograniczają swojej działalności tylko do swych członków;
   2. przedsiębiorstwa użyteczności publicznej:
      a) spółdzielnie ograniczające swoją działalność tylko do swych członków,
      b) kasy oszczędności,
      c) instytucje ubezpieczeń wzajemnych,
      d) powiatowe kasy oszczędności;

II. przedsiębiorstwa spółek z ograniczoną odpowiedzialnością;

III. inne przedsiębiorstwa zarobkowe, w których spółki akcyjne lub spółki z o. o. partycypują kapitalem i zyskiem co najmniej w 50%, a które nie podlegają opodatkowaniu na terenie państwa czechosłowackiego (udziały zagraniczne).

Przedsiębiorstwa podlegające specjalnemu podatkowi zarobkowemu są więc podzielone na 3 grupy, a mianowicie:

jęcia nowych i lepszych zdobyczy pracy zawodowej i do samodzielnej wynalazczości na tym polu."[5]).

Jest to specjalnie ważne w dobie obecnej, gdyż zmieniający się szybko układ stosunków gospodarczych narzuca księgowości nowe funkcje i metody pracy.

Księgowość stała się dziś nieodzownym warunkiem i narzędziem gospodarki planowej. W nauczaniu księgowości ten moment powinien być uwzględniany. Okoliczność ta uzasadnia jeszcze bardziej położenie w szkole nacisku na wykształcenie księgowe w zakresie podstaw oraz myślenia. Nie podobna bowiem oczekiwać od ucznia zrozumienia roli i funkcji księgowości w gospodarce planowej, przy położeniu nacisku na techniczną stronę księgowości.

Nieuwzględnienie zaś momentu powiązania księgowości z gospodarką planową byłoby w chwili obecnej bardzo poważnym niedociągnięciem w zakresie przygotowania młodzieży do życia i zawodu w dziedzinie dla szkoły dostępnej, byłoby poza tym grzechem przeciwko tzw. aktualizacji materiału nauczania. To ostatnie zagadnienie nigdzie chyba nie występuje z taką ostrością, jak właśnie w szkołach zawodowych w ogólności, a w księgowości jako przedmiocie nauczania — w szczególności.

Aktualizacja musi być jednak potraktowana szeroko, a nie ograniczać się tylko do fragmentów ustawodawstwa podatkowego. Aktualizacja to również nie tylko poświęcenie kilku czy kilkunastu lekcyj jednolitemu planowi kont. Zarówno pewne postanowienia podatkowe, jak i jednolity plan kont problemu aktualizacji nie wyczerpują. Aktualizacja w moim pojęciu, o ile chodzi o księgowość, polega na potraktowaniu tego przedmiotu od samego początku nauczania jako narzędzia i warunku prawidłowego funkcjonowania gospodarki planowej.

Zatem wszystkie przejawy działalności przedsiębiorstwa już od momentu spisywania inwentarza mogą i powinny być traktowane pod kątem widzenia gospodarki planowej.

Działalność przedsiębiorstwa i jego wyniki winny być ujmowane jako rezultat wykonania pewnego planu. Kontrola księgowa musi być ujmowana nie jako stwierdzenie przypadkowego stanu rzeczy, ale jako stwierdzenie stanu, który pozostaje w pewnym stosunku do sytuacji przewidywanej.

Należy uczniów zaznajomić z metodyką planowania i wykorzystania cyfr księgowości przy układaniu planów oraz kontroli ich wykonania.

Mogę się spotkać z zarzutem, że przecież szkolny program [illegible]owości wyraźnie tego rodzaju zagadnień nie przewiduje.

Zarzut pozornie słuszny, ale tylko pozornie.

Jak to już poprzednio nadmieniłem, program szkolny stanowi jedynie ramy, które należy wypełnić żywą treścią. Treści zaś tej nie może już obecnie stanowić nauczanie techniki i systemu kontowego, używanego w poszczególnych typach przedsiębiorstw.

[5]) K. Sośnicki — Dydaktyka ogólna, Toruń, 1948.

Większość nauczycieli księgowości może i zgodziłaby się z takim ujęciem sprawy i tylko z zakłopotaniem zapyta — kiedy to wykonać!?

Odpowiedź moja wywoła zapewne szereg sprzeciwów. Pomimo to twierdzę, że trzeba to zrobić w ramach dotychczasowych godzin programowych. Wymaga to jednak bardzo dokładnego przemyślenia wykonania programu, tak by każdy odcinek był potraktowany w odpowiednim stosunku do innych. Trzeba bezwarunkowo zrezygnować z długich tematów, uważanych niekiedy, niesłusznie zresztą, za jedynie „praktyczne i życiowe". Tematy takie zajmują wiele godzin nudnej i w rzeczywistości mało produktywnej pracy. Zamiast tego należy uczniom pozwolić wyżyć się w ćwiczeniach krótkich, zwartych, interesujących.

Kształcenia myślenia księgowego nie należy oczywiście mieszać z gadulstwem nauczyciela czy też uczniów. Kształcenie myślenia księgowego rozumiem jako rozumowe przepracowanie danych zagadnień na tle pewnych przykładów, tematów i wypracowań. W wypracowaniach każda cyfra księgowa musi być tak objaśniona i potraktowana, by przemawiała do ucznia żywą gospodarczą treścią, by uczeń mógł i umiał wyrobić sobie obraz pewnego odcinka gospodarczego, jego powiązań i stosunku do innych elementów, oraz ocenić pewne dane jako podstawę działania na przyszłość.

Różnica w stosunku do technicznego ujęcia zagadnienia polega tylko na tym, że cyfry księgowe są krytycznie oświetlane, a w uczniach wyrabiana umiejętność ich czytania, oceniania i wykorzystywania dla celów planowego rozwoju przedsiębiorstwa.

Naturalnie, tak jak we wszystkim i tu należy zachować umiar. Powodzenie zależy od przestrzegania pewnych warunków, a mianowicie:

1) ścisłego ujmowania tematów, stawiających konkretne, mocno zarysowane problemy,
2) udzielania wyjaśnień niezbędnych, ale nie rozwlekłych.

Wymaga to może początkowo większego wysiłku, ale czyni przedmiot o wiele bardziej interesującym i kształcącym. Wyniki są niewątpliwie lepsze, o ile chodzi o ogólne intelektualne wykształcenie młodego zawodowca, a tym samym i więcej praktyczne, ponieważ absolwentowi szkoły dają narzędzie służące do szybkiego zorientowania się w praktycznym życiu zawodowym. Technicznej wprawy nabędzie szybko. Wniesie zaś do przedsiębiorstwa ze szkoły rzecz niezmiernie cenną, bo pewne aktywne nastawienie do prac księgowych i cyfr, co pozwoli mu być czynnikiem twórczym w przedsiębiorstwie.

Na tej drodze również doprowadzi się do wyzyskania wszystkich elementów ogólnokształcących, tkwiących w przedmiotach zawodowych. Osiągnie się w ten sposób zbliżenie wykształcenia zawodowego i ogólnego, tak bardzo pożądane z punktu widzenia potrzeb kształtującej się współcześnie kultury.

I czytanie winno należeć do codziennej pracy księgowego!

KATARZYNA HECZKO (Praga)

Czeskie ustawodawstwo podatkowe

I.

Obecna struktura podatkowa Czechosłowacji opiera się na ustawie o podatkach bezpośrednich z dnia 15 czerwca 1927, nowelach do tej ustawy i rozporządzeniach z lat 1930—1946 oraz na ustawie o podatku obrotowym z dnia 21 grudnia 1935 r. i noweli do tej ustawy z dnia 1 marca 1946 r.

Poważne zmiany na gruncie politycznym i socjalnym, jak również przejście z gospodarki liberalnej na gospodarkę planową po ostatniej wojnie światowej spowodowały, że stan dzisiejszej struktury podatkowej nie odpowiada powstałym wymaganiom i dlatego parlament czeski przystąpił już w ubiegłym roku do opracowania nowego systemu podatkowego, który w wyższym stopniu umożliwi rozkład ciężarów podatkowych na wszystkich obywateli.

Podatek dochodowy.

Na podkreślenie przy tym podatku zasługuje fakt, że podlegają mu tylko i wyłącznie osoby fizyczne. Osobry prawne podatku dochodowego nie płacą.

Podatek dochodowy jest podatkiem progresywnym. Skala podatkowa obejmuje 16 stopni, stopa podatkowa zaś porusza się między 2% przy dochodzie 36.000 Kc a 70% przy dochodzie przekraczającym 1.000.000 Kc. Minimum wolne od podatku wynosi od 36.000—40.000 Kc, zależnie od ilości osób, będących na utrzymaniu podatnika.

Podatek dochodowy wymierza się na każdy rok podatkowy z dochodu, który został faktycznie osiągnięty w roku kalendarzowym bezpośrednio poprzedzającym rok podatkowy, w którym wymierza się podatek. Podatek ten wymierza się bez względu na to, czy na początku roku podatkowego podmiot i przedmiot opodatkowania jeszcze istnieją.

Podatki zarobkowe.

Ogólny podatek zarobkowy.

Podmiotem opodatkowania są osoby lub związki osób, które na terenie państwa czechosłowackiego prowadzą we własnym imieniu przedsiębiorstwa zarobkowe lub wykonują czynności, zmierzające do osiągnięcia zysku.

Przedmiotem opodatkowania jest każde przedsiębiorstwo, które stanowi samodzielną całość gospodarczą.

Podatkowi temu podlegają tak osoby fizyczne, jak i prawne, o ile nie podlegają one specjalnemu podatkowi zarobkowemu.

W przedsiębiorstwach prowadzonych przez najemcę podmiotem opodatkowania jest najemca.

O obowiązku podatkowym rozstrzyga faktyczne prowadzenie przedsiębiorstwa z myślą osiągnięcia zysku, przy czym działalność musi być trwała, tzn. musi być prowadzona przez czas dłuższy.

Ogólnemu podatkowi zarobkowemu nie podlegają:
a) przedsiębiorstwa, które podlegają specjalnemu podatkowi zarobkowemu,
b) zajęcia, opierające się na stosunku służbowym,
c) gospodarstwa rolne, leśne i ogrodnicze, o ile są prowadzone przez właścicieli. Najemcy natomiast temu podatkowi podlegają.

Przedsiębiorstwa, których powstanie i działalność leżą w interesie ogółu i państwa, a które prowadzą nienagannie księgi handlowe, mogą uzyskać na żądanie zniżki w ogólnym podatku obrotowym, a to na przeciąg 5 lat podatkowych.

Podstawą opodatkowania jest faktyczny przychód, osiągnięty w przedsiębiorstwie, zmniejszony o nakłady, związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa.

Podatek ten jest podatkiem proporcjonalnym. Stopa podatkowa wynosi 2,5% przychodu, podlegającego ogólnemu podatkowi zarobkowemu, z tym odchyleniem, że dla pierwszych 30.000 Kc podstawy opodatkowania stopa podatkowa wynosi 0,5%, a dla podstawy przekraczającej sumę 140.000 Kc — 4%.

Jeżeli podstawa opodatkowania nie przekracza 15.000 Kc, wtedy stawka wynosi ¼%, a przy podstawie poniżej 7.000 Kc — 1,8%.

Specjalny podatek zarobkowy.

Przedmiotem opodatkowania są tutaj:

I. przedsiębiorstwa, które są zobowiązane do jawnego prowadzenia ksiąg handlowych. Należą tutaj:
  1. przedsiębiorstwa obliczone na zysk:
    a) spółki akcyjne,
    b) spółki komandytowe,
    c) przedsiębiorstwa ubezpieczeniowe z wyjątkiem instytucji ubezpieczeń wzajemnych,
    d) publiczne instytucje kredytowe,
    e) przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe,
    f) spółdzielnie, o ile nie ograniczają swojej działalności tylko do swych członków;
  2. przedsiębiorstwa użyteczności publicznej:
    a) spółdzielnie ograniczające swoją działalność tylko do swych członków,
    b) kasy oszczędności,
    c) instytucje ubezpieczeń wzajemnych,
    d) powiatowe kasy oszczędności;

II. przedsiębiorstwa spółek z ograniczoną odpowiedzialnością;

III. inne przedsiębiorstwa zarobkowe, w których spółki akcyjne lub spółki z o. o. partycypują kapitałem i zyskiem co najmniej w 50%, a które nie podlegają opodatkowaniu na terenie państwa czechosłowackiego (udziały zagraniczne).

Przedsiębiorstwa podlegające specjalnemu podatkowi zarobkowemu są więc podzielone na 3 grupy, a mianowicie:

1. przedsiębiorstwa zobowiązane do jawnego prowadzenia ksiąg handlowych,
2. spółki z ogr. odp. oraz
3. przedsiębiorstwa z zagranicznymi udziałami.

Podstawą opodatkowania jest czysty przychód, osiągnięty w okresie gospodarczym. Czystym przychodem jest tutaj zysk bilansowy, rozdzielany w formie dywidend, tantiem, procentów lub przelewany do funduszów zapasowych.

Podstawą opodatkowania przedsiębiorstw państwowych i samorządowych jest czysty przychód każdego przedsiębiorstwa osobno.

Podatek ten jest podatkiem proporcjonalnym. Wynosi 60% podstawy opodatkowania. Od stopy tej istnieją pewne odchylenia, zależnie od charakteru danego przedsiębiorstwa.

Podatek gruntowy.

Podatek ten jest, w odróżnieniu od podatku gruntowego polskiego, podatkiem państwowym. Podlegają mu wszystkie grunty, nadające się do uprawy. Jest to podatek proporcjonalny. Stopa podatkowa wynosi 2% podstawy opodatkowania. Ciekawy tutaj jest fakt, że oprócz tych 2% inkasuje się również pewien dodatek do tego podatku w wysokości 1½% podstawy opodatkowania na pokrycie kosztów związanych z wymierzaniem tego podatku. Praktycznie więc stopa podatkowa wynosi 3½%.

Podstawą opodatkowania jest u lasów 20-krotny a u innych gruntów 17-krotny przychód katastralny, zaznaczony w katastrze gruntowym.

Obowiązek podatkowy powstaje z początkiem roku kalendarzowego po roku, w którym ten obowiązek powstał, a kończy się z końcem roku, w którym obowiązek wygasł.

Podmiotem podatku gruntowego jest osoba wpisana do katastru gruntowego.

Podatek domowy.

Przedmiotem tego podatku są wszystkie budynki zbudowane dla trwałych celów.

Budynki opodatkowuje się w dwojaki sposób:

a) według przychodu czynszów lub
b) według ilości pomieszczeń nadających się do zamieszkania.

Wedlug tego podziału rozróżniamy więc:

a) podatek czynszowy oraz
b) podatek klasowy.

Podmiotem opodatkowania jest właściciel lub osoba trwale korzystająca z budynku.

Obowiązek podatkowy powstaje u nowych domów dla podatku czynszowego w dniu trwałego zamieszkania domu, a dla podatku klasowego z początkiem roku kalendarzowego po oddaniu budynku do użytku.

Obowiążek podatkowy wygasa dla podatku czynszowego w dniu, w którym budynek przestaje nadawać się do użytku, a dla podatku klasowego z końcem roku kalendarzowego, w którym budynek przestał nadawać się do użytku.

Podatek czynszowy.

Podatkowi czynszowemu podlegają budynki w Pradze, Bernie, Bratysławie i we wszystkich miejscowościach, w których więcej niż ⅓ budynków jest wynajmowana na mieszkania.

Podstawą opodatkowania jest czynsz za ubiegły rok kalendarzowy.

Stawka podatkowa wynosi dla Pragi, Berna i Bratysławy 12% z podstawy opodatkowania, dla wszystkich innych miejscowości 8%.

Podatek klasowy.

Podatkowi klasowemu podlegają wszystkie budynki, które w dniu 1 stycznia roku kalendarzowego nie były wynajęte, a które posiadają lokale mieszkalne, w miejscowościach nie podlegających podatkowi czynszowemu. Podatek ten wymierza się od ilości mieszkalnych ubikacji według 10 klas.

Podatek rentowy.

Podmiotem opodatkowania są osoby fizyczne lub prawne, które korzystają z praw majątkowych, nie podlegających jednemu z wyżej wymienionych podatków (zarobkowemu, gruntowemu, domowemu). Należą tutaj procenty ze skryptów dłużnych instytucji publicznych, z pożyczek państwowych, samorządowych, dalej procenty płynące z kapitałów ulokowanych w bankach, kasach oszczędności. Oprócz procentów należą tutaj także wszelkiego rodzaju renty.

Stopa podatkowa wynosi 3% z podstawy opodatkowania. Podatek obniża się do połowy, o ile podatnik przekroczył 65 rok życia i jeżeli jego caloroczny dochód nie przewyższa 15.000 Kc.

Podatek obrotowy.

Podatek obrotowy stanowi poważne źródło dochodu dla skarbu państwa. W istocie swojej nie różni on się wiele od podatku obrotowego polskiego.

Przedmiotem są prawnoprywatne, odpłatne i zawodowo wykonywane świadczenia usług i rzeczy.

Podstawą jest zapłata za świadczenie.

Podmiotem są osoby fizyczne lub prawne, które wykonują świadczenie i otrzymują za nie zapłatę:

Stawki podatkowe wynoszą od 1% — 5%. Stawka 1% odnosi się do obrotów następującymi towarami:

a) wyroby młynarskie,
b) wyroby piekarskie,
c) sery i inne produkty mleczne,
d) ćwikła, burak i cykoria suszona,
e) jadalne tłuszcze roślinne,
f) syntetyczne tłuszcze jadalne,
g) mięso i wyroby mięsne z wyjątkiem ryb obcego pochodzenia i zwierzyny.

Ze wszystkich innych czynności i usług płaci się podatek obrotowy w wysokości 3% obrotu.

Dla przedsiębiorców posiadających 3 lub więcej punktów sprzedaży stawka podatkowa wynosi 5%.

Zwolnienia podatkowe podmiotowe dotyczą:

a) państwa co do służby pocztowo-telekomunikacyjnej,
b) kolei żelaznych i dróg wodnych państwowych,
c) uczonych, artystów, pisarzy itd., o ile obrót z czynności przez nich wykonywanych nie przekroczył 80.000 Kc w roku kalendarzowym, poprzedzającym rok podatkowy,
d) administratorów majątków i przedsiębiorstw pod zarządem państwowym, o ile obrót z ich

czynności nie przekroczył tak samo kwoty 80.000 Kc w roku poprzednim,

od podatku obrotowego zwolnione są również:

e) spółki i spółdzielnie rolnicze, których zadaniem jest zakup ziarna siewnego, traktorów i innych narzędzi gospodarczych dla celów wspólnych, jak również pożyczanie ich swoim członkom,
f) czynności w ramach przemysłu chałupniczego,
g) przedsiębiorstwa importujące niektóre towary wprost dla państwa lub dla przedsiębiorstw państwowych, które nie należą do przedsiębiorstw skomercjalizowanych.

Ze zwolnień przedmiotowych korzystają:

a) towary eksportowane,
b) metale szlachetne przeznaczone na monety,
c) niektóre surowce i towary importowane, ważne ze względów ogólnopaństwowych,
d) niektóre lekarstwa.

Podatek obrotowy uiszcza się kwartalnie.

II.

Reforma struktury podatkowej idzie przede wszystkim w kierunku sprawiedliwego i równomiernego obciążenia wszystkich podatników, jak również zredukowania podatków do kilku podatków zasadniczych, w celu uproszczenia procedury wymiarowej i zeznaniowej, tak dla urzędów skarbowych, jak i podatników. Oprócz tego istnieje wyraźna tendencja do zniesienia podatku dochodowego i podatku obrotowego.

Przyszły system podatkowy będzie się składał z:

a) 6 podatków bezpośrednich oraz
b) podatku pośredniego, konsumcyjnego.

Cztery z podatków bezpośrednich będą wybierane z tak zwanego „dochodu z pracy", a dwa ostatnie z dochodów, których głównym źródłem będzie kapitał.

Pierwszy z podatków bezpośrednich, a mianowicie podatek od wynagrodzeń, obejmujący największą ilość podatników na terenie państwa czechosłowackiego, wszedł już w życie z dniem 1 lipca 1947.

Następne dwa podatki, a mianowicie:

a) podatek rolniczy oraz
b) podatek z prowadzenia małego przedsiębiorstwa zostaną wprowadzone jeszcze w roku bieżącym.

Dalsze trzy podatki:

a) podatek od wolnych zawodów
b) podatek z prowadzenia przedsiębiorstw oraz
c) podatek z dochodów uzyskanych bez pracy

nie zostały jeszcze szczegółowo opracowane i wejdą w życie dopiero w roku 1949.

Wszystkie te podatki z wyjątkiem dwu ostatnich (b—c) charakteryzują się tym, że będą niższe od ich odpowiedników dzisiejszych. Tak np. wpływy z podatków, płaconych przez rolników (a więc pod. gruntowy, dochodowy, obrotowy) na rok 1948 zostały w budżecie ustalone na 900.000.000 Kc. Po wprowadzeniu w życiu ustawy o podatku rolniczym, który będzie jedynym podatkiem płaconym przez rolników, suma ta obniży się o 480.000.000 Kc.

Niedobory skarbu państwa, które powstaną z powodu tak znacznego obniżenia podatków bezpośrednich, zostaną zrekompensowane podatkiem pośrednim, konsumcyjnym, który obejmie również dotychczasowy podatek obrotowy i zostanie nałożony na prawie wszystkie artykuły pierwszej potrzeby. Bliższe dane, dotyczące tego podatku, nie zostały jeszcze opublikowane.

Podatki bezpośrednie będą podatkami jedynymi dla poszczególnych kategorii podatników i charakteryzować się będą wybitną progresją.

Podatek od wynagrodzeń.

Z dniem 1 lipca 1947 przestała obowiązywać ustawa o podatku dochodowym, pobieranym od płac i pensji.

Podmiotem opodatkowania według nowej ustawy są osoby fizyczne, pozostające w stosunku służbowym i pobierające wynagrodzenie za swoją pracę w formie pensji lub płacy na terenie państwa Czechosłowacji i to bez względu na to, czy zamieszkują one stale na terenie Czechosłowacji.

Przedmiotem opodatkowania jest płaca brutto, wynikająca ze stosunku służbowego podatnika.

Ustawa uwzględnia w wysokim stopniu stosunki rodzinne podatnika i przyznaje mu daleko idące zniżki przy większej ilości dzieci lub osób znajdujących się na jego utrzymaniu, o ile jego roczny przychód nie przekracza 150.000 Kc.

Minimum wolne od podatku wynosi miesięcznie 1600 Kc, wzgl. 369 Kc tygodniowo.

Skala podatkowa obejmuje 134 stopnie od 1600 — 15.000 Kc miesięcznie i od 369 — 3462 Kc tygodniowo. Stopa podatkowa wynosi od 2,8% do 30,8% przy wynagrodzeniu rocznym, nie przekraczającym rocznie 180.000 Kc. Przy poborach wyższych stopa podatkowa wynosi:

od 180.000 —	240.000 Kc	53%	z pensji	minus	39.900	Kc
„ 240.000 —	300.000 „	67%	„	„	73.500	„
„ 300.000 —	540.000 „	73%	„	„	91.500	„
„ 540.000 —	600.000 „	77%	„	„	113.100	„
„ 600.000 —	1.000.000 „	81%	„	„	137.100	„
ponad	1.000.000 „	89%	„	„	217.100	„

Podatek nie powinien wynosić więcej niż 85% poborów. Zniżki podatkowe:

a) podatnikom żonatym obniża się podstawę opodatkowania o 500 Kc przy pensji mies. a o 116 Kc przy płacy tygodniowej,
b) jeżeli podatnik ma 1 dziecko, wtedy podstawę opodatkowania obniża się o 600 Kc mies. lub 138 Kc tygodniowo,
c) na 2 dziecko zniżka wynosi 700 Kc mies. lub 161 Kc tygodniowo z podstawy opodatkowania,
d) na 3 dziecko 1000 Kc mies. lub 231 Kc tygodniowo,
e) na 4 dziecko i na każde następne obniżka podstawy opodatkowania wynosi po 1200 Kc mies. lub 277 Kc tygodniowo.

Ze zniżki korzystają również inwalidzi wojenni, ofiary persekucji niemieckiej, rodziny po zmarłych w obozach koncentracyjnych, ułomni na ciele i na duchu.

Podatek rolniczy.

Podatek ten jest jedynym podatkiem dla rolników. Płacić go będą rolnicy z gospodarstw nie przekraczających 50 ha. Jest podatkiem obliczanym na podstawie przeciętnych przychodów. Ponieważ na wysokość przychodu ma wpływ rodzaj uprawy, całkowity rozmiar gospodarstwa i przychód katastralny, dlatego momenty te są miarodajne dla ustalenia wysokości stawek podatkowych.

Oprócz tych obiektywnych cech musi podatek rolniczy jako jeden z podatków wymierzonych od dochodu z pracy uwzględniać także stan rodzinny podatnika.

Podatek ten obejmie znaczną ilość podatników. Podlegać mu będzie prawie 99,5% wszystkich gospodarstw rolnych (około 1.400.000 o powierzchni 7.770.000 ha).

Podatek rolniczy płacić więc będą osoby prowadzące gospodarstwo rolne o wymiarze nie większym niż 50 ha, przy czym stale pracujące na roli i zatrudniające osoby obce tylko w tym wypadku, o ile same nie są w stanie wykonać wszystkich prac. Ten warunek nie odnosi się do osób, które nie ukończyły jeszcze 21 roku życia i tych, które z powodu choroby, starości czy uszkodzeń na ciele lub z powodu wykonywania funkcji publicznych nie mogą wykonywać czynności związanych z prowadzeniem gospodarstwa.

Osoby, które obsługują 2 lub kilka gospodarstw, płacą podatek rolniczy tak, jak gdyby prowadziły tylko jedno gospodarstwo.

Podatek rolniczy płacą osoby prowadzące gospodarstwo rolne bez względu na to, czy są jego właścicielami, czy nie.

Podatek rolniczy wymierza się za każdy rok kalendarzowy po jego upłynięciu.

Stawki podatkowe:

Podatek rolniczy wymierza się:

a) według tego, co się na danym obszarze uprawia (a więc wg tego, czy dany obszar należy do obszarów buraczanych, zbożowych, kartoflanych lub paszowych (koniczyna, siano),

b) zgodnie z ogólnym rozmiarem całego gospodarstwa i przeciętnej wydajności katastralnej, wg stanu z dnia 30. 6. tego roku, za który płaci się podatek.

Tam, gdzie uprawia się chmiel, wino, tytoń, paprykę lub gdzie gospodarstwa są nastawione na ogrodnictwo — stawki podatkowe są odpowiednio wyższe.

Podatek z prowadzenia małych przedsiębiorstw.

Podatek ten jest trzecim z kolei podatkiem bezpośrednim, wymierzanym od dochodu z pracy, a dotyczącym osób fizycznych, które we własnym imieniu i na swój rachunek prowadzą małe przedsiębiorstwo.

Za małe przedsiębiorstwo uważa się takie przedsiębiorstwo lub warsztat rzemieślniczy czy też sklep detaliczny, restaurację itd., w którym przedsiębiorca pracuje sam lub zatrudnia najwyżej 1 osobę na podstawie umowy najmu i jednego ucznia, jeżeli przy tym podstawa opodatkowania nie przekracza 120.000 Kc rocznie. Członków rodziny (żony i dzieci poniżej 21 lat) nie uważa się za osoby stojące w stosunku służbowym do podatnika, jeżeli prowadzą z nim gospodarstwo domowe.

Podatek ten obciąża dochód z pracy i jako taki musi uwzględniać, podobnie jak 2 poprzednie podatki, stosunki rodzinne podatnika.

Podstawą opodatkowania jest płaca brutto za 52 tygodnie (12 miesięcy), do której podatnik miałby prawo, gdyby był w swoim przedsiębiorstwie zatrudniony jako samodzielny i kwalifikowany robotnik, wzgl. urzędnik. Płacę tę podwyższa się o koszty związane z zakupem towaru i o płace, wypłacane osobom zatrudnionym w przedsiębiorstwie. Dodatek na płace może jednak maksymalnie wynosić 20 — 25% wypłacanych płac, a na towary najwyżej 7% z ceny nabycia tych towarów.

Stawki podatkowe podzielone są na stopnie od 1 — 84. Wolna od podatku jest podstawa nie przekraczająca 19.200 Kc rocznie. Rozpiętość stawki podatkowej wynosi od 2,7% przy podstawie 19.200 Kc do 22,2% przy podstawie 120.000 Kc.

Obowiązek podatkowy powstaje w dniu, w którym podatnik zaczął prowadzić przedsiębiorstwo, a wygasa w dniu, w którym prowadzenie przedsiębiorstwa faktycznie ustało.

Podatek ten jest jedynym podatkiem dla kategorii przedsiębiorców wyżej podanych, o ile naturalnie nie wykonują oni jeszcze innych zawodów.

Podatnicy są zobowiązani do zestawiania zeznań podatkowych i przedkładania ich swoim urzędom skarbowym najpóźniej do 31. 1. następnego roku.

Ustawy o dalszych 3 podatkach: z wykonywania wolnych zawodów, z prowadzenia przedsiębiorstw i z dochodów osiągniętych bez pracy jeszcze się nie ukazały, jak również nie wyszła jeszcze ustawa o podatku konsumcyjnym.

Ciekawe postanowienie

Postanowienie składu siedmiu sędziów Izby Karnej Sądu Najwyższego z dnia 25 maja 1948 r. (K. 368/48).

Sąd Najwyższy rozpoznawał przekazane mu przez skład orzekający dnia 23. III. 1948 r., z mocy art. 530 k. p. k. i art. 40 u. s. p. do rozstrzygnięcia pytanie prawne:

„Czy podstawą do obliczenia wielokrotności grzywny z art. 131 § 1 p. k. s. jest wysokość kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie za okres stwierdzony dowodami, które dotyczą zatajenia danych, mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości, czy też wobec zachwiania mocy dowodowej księgi podatkowej podstawą tą jest wysokość pomienionej kwoty również za cały uprzedni okres roku podatkowego, poczynając od dnia 1 stycznia".

Po wysłuchaniu wniosku prokuratora, S. N. postanowił, co następuje:

Podstawą do obliczenia wielokrotności grzywny z art. 131 p. k. s. może być nie tylko wysokość kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie za okres stwierdzony dowodami, które dotyczą zatajenia danych, mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości — ale także za cały uprzedni okres roku podatkowego, poczynając od 1 stycznia, jeżeli podatnikowi udowodni się uszczuplenie podatku także za ten uprzedni okres w warunkach uzasadniających przypisanie mu przestępstwa z art. 131 p. k. s. (z winy umyślnej lub nieumyślnej).

Uzasadnienie:

Zagadnienie powyższe wynikło na tle następującego stanu faktycznego:

Władze skarbowe przeprowadziły u oskarżonej w dniu 5. V. 1947 r. lustrację jej przedsiębiorstwa (sprzedaż artykułów spożywczo-kolonialnych) i stwierdziły, że nie prowadzi się ksiąg bieżąco, że brak rachunków na jarzyny, wędliny, pieczywo. Stan zapisów w książce: ost. poz. 58 z dn. 25. IV. 1947 r.

Decyzją z dnia 16. V. 1947 r. Urząd Skarbowy domierzył oskarżonej za miesiące styczeń, luty i marzec 1947 r. tytułem zaliczki: 1) na podatek obrotowy za te miesiące kwoty 4000 zł, 4200 zł i 4000 zł, a 2) na podatek dochodowy kwoty 1000 zł, 1885 zł i 1850 zł, przyjmując jako obrót miesięczny nie sumy 100.000 zł, 90.000 zł i 100.000 zł (jak podała oskarżona w swoich miesięcznych deklaracjach, lecz kwoty po 200.000 zł za każdy miesiąc i uznając książkę podatkową za nieprawidłową na skutek usterek uwidocznionych w protokole z dn. 5. V. 1947.

Decyzją z 2. VI. 1947 r. Urząd Skarbowy domierzył oskarżonej za miesiąc kwiecień 1947 r. tytułem zaliczki na podatek obrotowy kwotę 3000 zł, a na podatek dochodowy kwotę 1800 złotych, przyjmując obrót miesięczny 200.000 zł (zamiast podanej w deklaracji sumy 100.000 zł).

(Następnie, gdy w deklaracjach na zaliczkę za miesiące maj i czerwiec 1947 r. oskarżona podała obrót na 200.000 zł, Urząd Skarbowy ustalił obrót na 300.000 zł i domierzył jej odpowiednią kwotę podatku obrotowego i dochodowego).

Orzeczeniem karnym z dnia 24 lipca 1947 r. Urząd Skarbowy za zatajenie danych dotyczących rzeczywistych obrotów w okresie od 1. I. do 5. V. 1947 r., a polegających na niewpisywaniu do książki podatkowej wszystkich zakupionych towarów (jarzyn, wędlin, pieczywa, lemoniady) oraz na zeznawaniu w zeznaniach miesięcznych obrotów i dochodów niezgodnie z rzeczywistością w zamiarze uszczuplenia dochodu skarbowego, skazał oskarżoną na grzywnę w kwocie 43.470 zł, tj. w wysokości dwukrotnej uszczuplonych podatków; za podstawę wymiaru tej grzywny przyjęto uszczuplone podatki w okresie od 1. I. do 30. IV. 1947 r. (domiary).

Wyrok Sądu Okręgowego z 26 października 1947 r. uznał oskarżoną winną, że w okresie od 1. I. do 5. V. 1947 r. przez zatajenie danych, dotyczących zakupu jarzyn, wędlin, pieczywa i lemoniady, niewpisanie ich do prowadzonej księgi zakupu towarów — naraziła Skarb Państwa na uszczuplenie należnego podatku.

Za to skazano oskarżoną na grzywnę 21.735 zł, tj. w wysokości 1-krotnej uszczuplonego podatku.

W kasacji zarzuciła oskarżona m. in., że władze skarbowe dowolnie ustaliły obrót przedsiębiorstwa, co nie obowiązuje Sądu, który winien sam ustalić podstawę wymiaru kary, przyjmując uszczuplenie podatku co najwyżej od tych przedmiotów, które wchodzą w rachubę przy decydowaniu o nieprawidłowym prowadzeniu ksiąg, a więc w danym wypadku wartość jarzyn, wędliny, pieczywa i lemoniady, a nie rzekomo uszczuplony podatek za wszystkie miesiące wstecz począwszy od 1. I.

Powyższy zarzut kasacji objęty został pytaniem, przedstawionym składowi 7 sędziów.

W istocie swej pytanie to jest jednak nie questio iuris, lecz questio facti.

Art. 131 § 1 p. k. s. stanowi: Kto, będąc podatnikiem, naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku w postępowaniu podatkowym lub wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku:

1) przez zatajenie danych, mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości,
2) przez podanie takich danych niezgodnie z rzeczywistością

podlega karze grzywny w wysokości od 1 do 10-krotnej kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie.

§ 2. Jeżeli sprawca występku określonego w § 1 działa nieumyślnie,

podlega karze grzywny w wysokości do ¼ kary, określonej w § 1.

Chodzi o ustalenie, co jest podatkiem uszczuplonym (lub narażonym na uszczuplenie). Można przyjąć, że jest to suma, jaką prawidłowo ustali władza podatkowa. Przepisy dotyczące ustalenia podstawy opodatkowania zawarte są w dekrecie z 16. V. 1946 r. o postępowaniu podatkowym, poz. 174/46. Zbędne byłoby tu omawianie całej procedury podatkowej, wystarczy podkreślenie tych przepisów, które dotyczą wchodzącego tu w grę podatku obrotowego i dochodowego. Tych dwóch podatków dotyczy dekret z 8 stycznia 1946 r. (o pod. dochod.). poz. 99/47 i dekret z 21. XII. 1945 r. (o pod. obr.), poz. 23/46. Dla tych dwóch podatków przewidziany jest obowiązek wpłacania miesięcznych zaliczek na te podatki (Rozp. Min. Skarbu z 20. I. 1946 r., poz. 50 i 51). Za podstawę do ustalenia wysokości zaliczki służy obrót osiągnięty w miesiącu ubiegłym (§ 2 rozp., poz. 51/46). Zaliczkę oblicza się w wysokości podatku, przypadającego od ustalonego w myśl § 2 obrotu (§ 3). Podatnicy obowiązani są obliczać obrót za każdy miesiąc i wpłacać zaliczki miesięczne bez wezwania władzy podatkowej w terminie do dnia 15 następnego miesiąca, składając równocześnie właściwej władzy podatkowej deklarację według ustalonego wzoru (§ 4). Analogiczne przepisy obowiązują i przy podatku dochodowym (poz. 50/46).

Według ogólnego przepisu art. 125 dekretu o post. pod. władza podatkowa przystępując do powzięcia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, w celu ustalenia podstawy opodatkowania bada zebrany materiał wymiarowy, ocenia moc dowodową (według własnego przekonania — art. 77) przeprowadzonych dowodów, uzupełnia w razie potrzeby zebrany materiał, rozważa całokształt sprawy itd. Jeżeli jednak obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego wynika bezpośrednio z ustawy lub wydanego na podstawie ustawy rozporządzenia bez potrzeby uprzedniego doręczenia podatnikowi decyzji, a podatnik nie wykonał tego obowiązku wcale bądź też wykonał go tylko częściowo, władza podatkowa ustala sama wysokość zobowiązania podatkowego (art. 126). Władza podatkowa wydaje decyzje tak często, jak tego zajdzie potrzeba. Są decyzje główne i incydentalne; decyzja w sprawie zaliczki na podatek jest decyzją incydentalną (art. 129).

Art. 84 stanowi, że wszyscy podatnicy podatku obrotowego, jeżeli nie mają obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, obowiązani są prowadzić księgi uproszczone bądź księgi podatkowe. Szczegółowe przepisy dotyczące tych ksiąg zawiera rozporządzenie Ministra Skarbu z 31. X. 1946 r., poz. 365/46 (i poz. 466/47). Księgi powinny być prawidłowe, tj. prowadzone prawidłowo zarówno pod względem formalnym (niewadliwie), jak i materialnym (rzetelnie) i wtedy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów, należycie udokumentowanych (art. 85, 86). Jeżeli księgi nie odpowiadają tym warunkom, to władza podatkowa nie uznaje ich (z reguły) za dowód w postępowaniu podatkowym (art. 89 ust. 2 w związku z § 16 powołanego wyżej rozp. Min. Skarbu z 31. X. 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych, poz. 365/46).

Jeżeli jeszcze wziąć pod uwagę prawo władzy podatkowej do ustalenia rzeczywistej wysokości podstawy opodatkowania w drodze oszacowania (art. 118), to uznać należy, że władza podatkowa ma szerokie uprawnienia i dużą swobodę w ustalaniu podstawy opodatkowania według własnego uznania, wbrew zeznaniom i deklaracjom podatników oraz ich księgom i innym dokumentom.

Władza podatkowa, chociaż przyjmuje wpłaty miesięczne (zaliczki na podatek obrotowy czy dochodowy), może w każdej chwili po zbadaniu sprawy ustalić inną podstawę opodatkowania i nałożyć na podatnika dodatkową sumę za dany miesiąc w drodze tzw. domiaru. Może to uczynić nie tylko za dany miesiąc, za który stwierdzono np. jakąś nieprawidłowość w księgach, ale także za miesiące poprzednie, jeżeli dojdzie do przekonania na podstawie pewnych danych, że za poprzednie miesiące podstawę opodatkowania (np. obrót) przyjęto za nisko. Wtedy i za te miesiące nakłada dodatkowy podatek, tzw. domiar.

W rozumieniu władzy podatkowej domiary — jest to podatek uszczuplony, bo o tyle — zdaniem władzy podatkowej — podatek obrotowy (względnie jego miesięczna rata) powinien być wyższy. Nie znaczy to, by uszczuplenie podatku musiało być traktowane jako przestępstwo karnoskarbowe (podatkowe).

W przeważnej ilości wypadków władze podatkowe takich konsekwencji nie wyciągają; zadowalają się tylko domiarem nie przyjmując, by niedopłacenie (uszczuplenie) podatku w wysokości domiaru nastąpiło z winy umyślnej lub nieumyślnej, wymaganej do przypisania sprawcy przestępstwa karnoskarbowego z art. 131 p. k. s.

Jeżeli więc w pewnym konkretnym przypadku władza skarbowa — poza domierzeniem podatku — pociąga jeszcze podatnika do odpowiedzialności karnoskarbowej, to uznając, że działał on umyślnie lub nieumyślnie w kierunku uszczuplenia podatku nie tylko w zakwestionowanym miesiącu, ale i w poprzednich, ma pełne prawo tak postąpić, jeżeli mu tę jego winę udowodni. Jeżeli następnie sprawa taka przejdzie do sądu, to sąd tym bardziej winien skrupulatnie rozważyć sprawę we wszystkich kierunkach, tak od strony podmiotowej winy oskarżonego jak i przedmiotowych cech przestępstwa.

Sam fakt, że władza podatkowa nie uznała podstawy opodatkowania, podanej w deklaracji przez podatnika (np. miesięczny obrót), lecz ustaliła ją wyżej, nie dowodzi, że podatnik popełnił przestępstwo z art. 131 p. k. s. Przede wszystkim trzeba mu udowodnić, że chciał uszczuplić podatek przez rozmyślne zatajenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie jego wysokości, tj. ustalić jego winę umyślną z § 1 lub ewentualnie nieumyślną z § 2 art. 131 p. k. s. Następnie winien sąd ustalić przedmiotowe cechy przestępstwa, ustalić sam — nie będąc związany ustaleniami władzy podatkowej — podstawę opodatkowania i wysokość ewentualnie uszczuplonego podatku. Od tych ustaleń zależy przypisanie lub nieprzypisanie podatnikowi przestępstwa z art. 131 p. k. s. oraz wysokość grzywny, zależnej od wysokości uszczuplonego podatku. Jak te ustalenia są ważne, wynika z następującego przykładu. Podatnik podał np. obrót miesięczny na 200.000 zł. Władza podatkowa znalazła nieprawidłowości w księgach i stwierdziła, że podatnik nie wpisał do ksiąg pewnych pozycyj, wskazujących na dalsze 50.000 zł obrotu, ale dyskwalifikując w ogóle jego księgi ustaliła jego obrót nie na 250.000 zł, lecz na 500.000 zł. Czy podatnik ma odpowiadać karnie (z art. 131 p. k. s.) przed władzą skarbową, a potem przed sądem za uszczuplenie podatku do wysokości 300.000 zł (różnica między obrotem podanym przez podatnika a ustalonym przez władzę podatkową) czy też tylko za 50.000 zł, tj. za różnicę między obrotem, zadeklarowanym przezeń, a obrotem stwierdzonym nieprawidłowymi zapiskami w księgach? Ta suma 300.000 zł nie musi być koniecznie przyjęta przez władzę skarbową i przez sąd za podstawę wymiaru grzywny, tym bardziej, że podatnik — niezależnie od prawa bronienia się w postępowaniu karnoskarbowym przed zarzutem z art. 131 p. k. s. — ma prawo zaskarżenia do wyższej instancji skarbowej wysokości „domiaru" i może uzyskać w tej instancji obniżenie tego domiaru, co już musiałoby wpłynąć na wysokość grzywny. Z powyższego wynika, że sąd powinien kwestie te samodzielnie badać i ustalać (art. 7 i 64 k. p. k. w związku z art. 271 i 298 p. k. s.). W tym duchu wypowiedział się już Sąd Najwyższy niejednokrotnie w swoich orzeczeniach, dotyczących podobnych zagadnień, wynikających z ustawy o państwowym podatku przemysłowym (np. Zb. 2/27, 231/29, 244/29, oraz Orz. Całej Izby S. N. Zb. 30/31, które dało negatywną odpowiedź na pytanie prawne: „Czy przy wymiarze kary za przestępstwa przewidziane w ustawie z 15/7, 1925 (Dz. U. R. P. nr 79, poz. 550/25) o państwowym podatku przemysłowym ustalona przez Komisję Szacunkową wysokość obrotu jest dla sądu karnego wiążąca?).

Zaznaczyć w końcu należy, że nie ma znaczenia, czy chodzi w konkretnym przypadku o zaliczkę miesięczną, czy o podatek wymierzony już za cały rok, gdyż zaliczka jest także podatkiem, tj. ratą podatku, płatną obowiązkowo co miesiąc i raty takiej dotyczą wszelkie rygory, jakie stosują się do podatku rocznego.

Z tych powodów orzeczono jak w sentencji.

(Z „Demokratycznego Przeglądu Prawniczego", lipiec 1948).

Informujemy i wyjaśniamy!

P. BR. SIKORSKI (Łódź)

Zapytuje Pan, jaka jest podstawa do żądania odsetek za zwłokę nie od chwili domiaru (u Pana 17. VI.) lecz od normalnego terminu płatności zaliczek podatkowych, które urząd domierza (za I. 1947 od 16. II. 1947).

Ministerstwo Skarbu udzieliło wyjaśnień, jak należy obliczać odsetki za zwłokę interpretując postanowienia dekretu o zobowiązaniach podatkowych okólnikiem z dnia 11 grudnia 1946 LDV/2—1/12/46.

Terminy płatności zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy określone zostały rozporządzeniami Ministra Skarbu z dnia 20 stycznia 1946 w sprawie obowiązku płacenia zaliczek na podatki dochodowy i obrotowy (Dz. U. R. P. nr 5, poz. 50 i 51). Określone tymi rozporządzeniami terminy płatności obowiązują także w przypadku, gdy podatnicy nie wykonali w terminie obowiązku płacenia zaliczek wcale, bądź też wykonali go tylko częściowo, a władza podatkowa na podstawie art. 126 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. nr 27, poz. 174) ustaliła sama wysokość zaliczki drogą wydania i doręczenia podatnikowi odpowiedniej decyzji. Od wpłat zatem na poczet zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy, dokonywanych po upływie terminu płatności, należy pobierać dodatek za zwłokę w wysokości określonej w art. 38 dekretu, nie wyłączając przypadku, gdy władza podatkowa ustaliła podstawę obliczenia zaliczki w drodze oszacowania (art. 118 d. p. p.).

Na pytanie, w jaki sposób mógłby przedsiębiorca ustrzec się od odsetek za zwłokę, wyjaśniamy, że winien prowadzić prawidłowe księgi i deklarować obrót i dochód według sporządzanych co 30 dni bilansów prowizorycznych.

P. JÓZEF BRANDT (Gdańsk)

Ministerstwo Skarbu ogłosiło własną interpretację przepisów odnośnie do ciążącego na poszczególnych płatnikach obowiązku udowadniania przychodów rachunkami, bloczkami urzędowego nakładu i zestawieniami sprzedaży. Przytaczamy powyższą interpretację, która jest odpowiedzią na Pana zapytanie.

Podatnicy dzielą się w tym względzie na 5 kategorii:

1. W całym państwie podatnicy prowadzący księgi podatkowe są zwolnieni od udowadniania przychodów z wyjątkiem zajęć zawodowych, jak: lekarze, lekarze weterynarii, lekarze dentyści i technicy dent.,

felczerzy, położne, pielęgniarki dyplomowane, adwokaci, notariusze, obrońcy sądowi, inżynierowie oraz technicy (art. 10 ust. 5 lit. c dekretu o podatku obrotowym), którzy to podatnicy muszą udowadniać przychody gotówkowe kopiami kwitów z bloczków kasowych urzędowego nakładu.

2. Wszyscy podatnicy na terenie państwa prowadzący księgi uproszczone muszą bezwzględnie udowadniać sprzedaż towarów dziennymi zestawieniami sprzedaży, prowadzonymi przez sprzedających i zawierającymi poszczególne kwoty transakcji sprzedaży, dokonanych przez każdego z nich i wpisanych do zestawienia w chwili sprzedaży.
3. Podatnicy w całym państwie z wyjątkiem Warszawy, Bytomia, Chorzowa, Gliwic, Katowic, Krakowa, Łodzi, Poznania i Sosnowca prowadzący księgi handlowe bez względu, czy wydają rachunki, czy też nie, muszą również udowadniać sprzedaż dziennymi zestawieniami sprzedaży, analogicznie jak w punkcie 2.
4. Podatnicy miast: Warszawy, Bytomia, Chorzowa, Gliwic, Katowic, Krakowa, Łodzi, Poznania i Sosnowca prowadzący księgi handlowe, a nie zobowiązani do wydawania rachunków, wzgl. nie wydający rachunków, mają obowiązek udowadniania przychodów gotówkowych kopiami kwitów z bloczków kasowych urzędowego nakładu oraz wręczania płacącym oryginalnych egzemplarzy tych kwitów.
5. Podatnicy miast: Warszawy, Bytomia, Chorzowa, Gliwic, Katowic, Krakowa, Łodzi, Poznania i Sosnowca prowadzący księgi handlowe, zobowiązani do wydawania rachunków i wydający rzeczywiście te rachunki nie są zobowiązani ani do udowadniania przychodów gotówkowych kopiami kwitów z bloczków kasowych urzędowego nakładu, ani też do prowadzenia dziennych zestawień sprzedaży.

FIRMA DR FARM. K. WENDA S. A. (Warszawa)

Pytanie brzmiało:

Zatrudniamy pracownika pobierającego uposażenie miesięczne w kwocie zł 30.000,— i otrzymującego jednorazowo rocznie zł 100.000,— (bilansówka). Analogiczne warunki otrzymuje on w innej firmie.

W obu firmach potrącenia wynoszą rocznie:

od wynagrodzenia periodycznego	10%, tj.	zł 36.000,—
„ „ jednorazow.	14%, tj.	„ 14.000,—
	łącznie	zł 50.000,—

Zatem potrącony podatek w obu firmach wynosi rocznie zł 100.000. Zarobek łączny w skali rocznej wynosi zł 920.000,— od którego podatek wynosić winien 22% od zł 900.000,— zł 198.000,—
30% od zł 20.000,— zł 6.000,—
razem: zł 204.000,—

Jak wynikałoby z wyjaśnień zamieszczonych później, które prawdopodobnie interpretowaliśmy błędnie, potrąceń z jednej firmy nie należy brać pod uwagę, a różnicę obliczyć w sposób następujący:

zarobek łączny 920.000,— podatek	zł 204.000,—
mniej przypadający podatek od kwoty zł 460.000 ×14%	zł 64.400,—
do uiszczenia	zł 139.600,—

Byłoby to oczywiście obciążenie większe, niż gdybyśmy od kwoty zł 204.000,— odjęli łączną sumę potrąconą przez obu pracodawców, tj. zł 100.000,—.

Pytaniem dotknęli Panowie jednej z zasadniczych zmian wprowadzonych przez ostatnią nowelę do podatku od wynagrodzeń. Dawniej podatnicy otrzymujący wynagrodzenie od różnych pracodawców mieli obowiązek uiszczenia tytułem podatku od wynagrodzeń różnicy między należnością podatku od łącznego rocznego wynagrodzenia według skali art. 11 a kwotą potrąconą tytułem podatku (i wpłaconą do urzędu skarbowego) w ciągu ubiegłego roku.

Obecnie obliczenie to wygląda inaczej.

Podatnik ma obowiązek wpłacić różnicę między podatkiem od łącznego rocznego wynagrodzenia według skali art. 11 (jak dawniej), a podatkiem **obliczonym** według tej samej skali oddzielnie od wynagrodzeń otrzymanych w ciągu roku od poszczególnych pracodawców. Podatek obliczony według skali art. 11 zwykle się różni od sumy potrąceń podatkowych dokonanych w trybie art. 12.

Obliczenie podatku od wynagrodzeń według zasad dawnych przepisów, a przy stosowaniu nowej stawki, wyglądałoby jak następuje:

Podatek od rocznego wynagrodzenia zł 920.000,— wg skali art. 11 . . .	zł 204.000,—
Potrącenia przez pracodawców w ciągu roku	„ 100.000,—
różnica do uiszczenia	zł 104.000,—

Obliczenie podatku po nowelizacji przepisów (obecnie obowiązujące):

Podatek od rocznego wynagrodzenia zł 920.000,— wg skali art. 11 . . .	zł 204.000,—
Podatek obliczony wg skali art. 11 oddzielnie od sumy wynagrodzeń od poszczególnego pracodawcy: zł 460.000,— × 14% = zł 64.400,— oraz zł 460.000,— × 14% = zł 64.400,—	zł 128.800,—
różnica do uiszczenia	zł 75.200,—

Tę różnicę zapłaci pracownik, o ile nie podlega jeszcze zwyżce o 20% dla podatników nieżonatych, lub o 10% dla żonatych od lat przeszło dwóch, a nie mających dzieci na utrzymaniu.

P. FRANCISZEK KULAS (Kraków)

W związku z zarządzeniem Ministra Skarbu z dnia 1 kwietnia 1948 r. o poborze scalonego podatku obrotowego od sprzedaży artykułów Polskiego Monopolu Tytoniowego i Państwowego Monopolu Zapałczanego zapytuje Pan, czy powinien płacić podatek obrotowy od transakcyj sprzedaży wyrobów PMT i PMZ oraz w przypadku twierdzącym, jak należy obliczyć podatek obrotowy.

Scalony podatek obrotowy obejmuje jedynie fazy obrotu dokonane przez przedsiębiorstwa PMT i PMZ.

Inni podatnicy mają obowiązek płacenia podatku obrotowego od sprzedaży wyrobów monopoli.

Podstawę opodatkowania stanowi suma prowizji udzielonej przy sprzedaży tych artykułów przez monopole.

Podatek obrotowy wynosi 8% od prowizji.

Jeżeli jednak przy sprzedaży wyżej wymienionych artykułów sprzedawca przekroczy cenę ustaloną dla danego rodzaju sprzedaży, podstawę opodatkowania

stanowi pełna kwota uzyskana ze sprzedaży wyrobów monopolowych, a podatek oblicza się wg stawki 2% lub wg stawki 3%, gdy księgi nie zostaną uznane za dowód przy ustalaniu podstaw opodatkowania lub gdy podatnik pomimo obowiązku ksiąg nie prowadzi.

P. Z. TOM. (Koszalin)

Biuro Cen Ministerstwa Przemysłu i Handlu wyjaśniło, że kupiec prowadzący przedsiębiorstwo handlu hurtowego i jednocześnie przedsiębiorstwo handlu detalicznego, zakupujący towar bezpośrednio w fabrykach, może pobierać w obrocie hurtowym zysk brutto dozwolony dla hurtu od ceny zakupu towaru, a w obrocie detalicznym zysk brutto dozwolony dla detalu od własnej ceny hurtowej.

W tym ostatnim przypadku pod warunkiem, iż:

1. posiada zezwolenie — w myśl zarządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z dn. 22. VIII. 47 r. w sprawie obowiązku uzyskania zezwolenia na prowadzenie przedsiębiorstw handlowych (Dz. U. R. P. nr 57, poz. 310 z 1947 r.) — na prowadzenie przedsiębiorstwa handlu hurtowego i zezwolenie na prowadzenie przedsiębiorstwa handlu detalicznego;
2. posiada kartę rejestracyjną dla przedsiębiorstwa hurtowego i kartę rejestracyjną dla przedsiębiorstwa detalicznego;
3. prowadzi odrębne księgi handlowe dla tych przedsiębiorstw;
4. towary sprzedawane w detalu są fakturowane i księgowane na rachunkach obrotów przedsiębiorstwa hurtowego i na rachunkach obrotów przedsiębiorstwa detalicznego;
5. prowadzi przedsiębiorstwa w myśl obowiązujących przepisów prawa handlowego i podatkowego.

W przypadku wyznaczenia na towar ceny maksymalnej kupiec nie może jej w żadnym razie przekroczyć. Gdy nie ma ceny maksymalnej, podstawą do obliczenia ceny sprzedażnej jest należycie udokumentowana cena zakupu towaru, powiększona o dozwolony zysk brutto.

ABC... KSIĘGOWEGO

TERMINY PODATKOWE

Dr R. Langrod w swej książce *Skarbowość polska w nowym ustroju* podaje następujący przegląd terminów podatkowych:

Płatność należności z zobowiązania podatkowego po doręczeniu decyzji ustalającej należność	1 miesiąc
Udzielenie odpisu konta podatkowego stronie przez władzę podatkową	1 tydzień
Przedawnienie zobowiązania podatkowego	5 lat
Uznanie doręczenia za dokonane adresatowi przez ogłoszenie przez zarząd miejski (gminny)	1 miesiąc
Prośba o przywrócenie terminu od dnia ustania przeszkody	1 tydzień
Złożenie wniosków przez interesanta najpóźniej przed dniem rozprawy ustnej	1 dzień
Złożenie do protokołu sprzeciwu odnośnie do ustaleń w protokole zawartych (umotywowanego wyjaśnieniami)	2 tygodnie
Przetrzymywanie ksiąg, zapisków i dokumentów zabranych przez organ kontrolny do lokalu władzy podatkowej	1 miesiąc
Załatwienie sprawy pisemnie najwyżej	3 miesiące
Załatwienie sprawy pisemnie, lecz po porozumieniu się z inną władzą najwyżej	5 miesięcy
Niedopuszczalność wydania decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego (wymiaru), licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy	6 lat
Zażalenie na władzę podatkową, która zaniedbała objaśnienia strony o przysługującym jej prawie wniesienia odwołania lub zażalenia	2 tygodnie
Odwołanie, licząc od ogłoszenia albo doręczenia decyzji	1 miesiąc
Doręczenie decyzji, licząc od chwili przyjęcia spadku lub ustanowienia kuratora	1 miesiąc
Zażalenie w sprawie zaliczki podatkowej	1 tydzień
Udzielenie podatnikowi pisemnego uzasadnienia podstawy opodatkowania od dnia wniesienia prośby	1 tydzień
Wniosek o rozpatrzenie odwołania przez drugą instancję z powodu nieprzyjęcia decyzji pierwszej instancji załatwiającej odwołanie	2 tygodnie
Zawiadomienie odwołującego o terminie posiedzenia komisji odwoławczej	1 tydzień
Obliczenie i wpłata przez podatnika podatku od nabycia praw majątkowych	2 tygodnie
Podanie o wznowienie postępowania, licząc od dnia, w którym strona otrzymała wiadomość o przyczynie uzasadniającej wznowienie	2 tygodnie
Zgłoszenie zeznania o sporządzeniu za granicą prywatnego aktu darowizny, licząc od dnia sporządzenia aktu albo sprowadzenia go do Polski	1 miesiąc
Obowiązek osób fizycznych i spadków nieobjętych do składania zeznań podatkowych	Ostatni dzień miesiąca lutego roku następn.
Obowiązek osób prawnych do składania zeznań podatkowych	Ostatni dzień miesiąca kwietnia roku następn.

Zeznanie o wynagrodzeniach pobranych od różnych pracodawców . . . . 15 styczeń roku następnego

Zeznanie o nabyciu majątku w drodze spadku, zapisu lub umowy zawartej na wypadek śmierci na korzyść trzeciego od dnia powstania obowiązku podatkowego . . . 6 miesięcy

Zeznanie o otrzymaniu w ubiegłym miesiącu wynagrodzenia za pracę z zagranicy przez pracownika mieszkającego w Polsce albo mającego tu miejsce pobytu . . . . . . 7 dni.

Z PRAKTYKI · DLA PRAKTYKI

Kontrola rachunków (faktur)

W każdym przedsiębiorstwie jest przeprowadzana kontrola faktur przychodzących. Ma ona za zadanie zbadać, czy:

1) fakturowany towar nadszedł, wzgl. usługi zostały wykonane,
2) fakturowane ceny odpowiadają ofercie,
3) jakość otrzymanych towarów jest zadowalająca,
4) faktura jest bezbłędna rachunkowo.

Nie na tym jednak koniec.

Dla celów kalkulacyjnych powinna faktura zawierać takie dane, jak frachty i koszty transportu. Dla „księgowości" winna ona zawierać dyspozycję kontową.

Kontrola faktur powinna oprócz tego dawać pewność, że faktury przeszły przez wszystkie oddziały, których dotyczą.

Wreszcie istnieć musi oddział, który wydaje zlecenie zapłaty.

Na tym wyczerpane byłyby wymagania stawiane kontroli faktur.

Jak jednak zorganizować taką kontrolę w praktyce? Nie należy bowiem zapominać, że rachunek powinien się znajdować w obiegu przez krótki czas, aby pokrycie nastąpiło w terminie.

Często służą dla celów kontroli pieczątki przybijane na fakturach, a zawierające różne rubryki kontrolne. Zwykle jednak brak na rachunkach miejsca na umieszczenie wszystkich potrzebnych zapisów. W tych wypadkach stosuje się w praktyce następujące rozwiązanie: do faktury dolepia się załącznik, zawierający wszystkie potrzebne rubryki. Faktury przychodzące zostają zaopatrzone numerem bieżącym i wciągnięte pod tym numerem do księgi kontroli faktur. Następnie obiegają odpowiednie oddziały, są kontrolowane, kontowane i przedstawiane do zapłaty. Rys. 1 przedstawia załącznik do faktury, który według potrzeb przedsiębiorstwa może być skrócony lub w jakikolwiek inny sposób uproszczony. Zaznaczyć należy, że stosowanie podanego załącznika upraszcza pracę w księgowości, gdyż faktury zawierające te same dyspozycje kontowe można księgować zbiorowo. Obciążanie kont rzeczowych ogranicza się wówczas do niewielu kontowań zbiorczych. Załącznikiem do kontowania jest zestawienie faktur przedstawione na rys. 2.

W przedsiębiorstwach mniejszych może takie zestawienie zawierać tylko sumy faktur. Ważna jest tu jedynie zasada: każde księgowanie musi się oprzeć na nienagannie sporządzonym załączniku.

Rysunek 1.

Rachunek nr......

1. **Kontrola wpływu towarów:**

Nr zamówienia:	Kontrola cen:
Data zamówienia:	Kontrola jakości:
Data nadejścia towaru:	Kwota rachunku przeliczona przez:

Fracht: Koszty transportu:

2. **Kontowania:**

Nr inwentarzowy	Nr konta	Kwota
....	....	....
		....
	razem	....

3. **Wiza kontrolna**

Magazyn .... Księgowość magaz. ....

Księgowość przemysł. .... Kalkulacja ....

4. **Rachunek przedstawiony do zapłaty:**

5. **Dyspozycja księgowa:**

Księgował:
Strona dziennika:
Data księgowania:

6. **Uwagi:**

Rysunek 2.

Zestawienie faktur przychodzących Nr ....z dnia ....

Nr konta	Nr rku	Dostawca
....	....	....

Rodzaj świadczenia	Kwoty	
....	....	
....	....	
....	....	
		....
	razem	

Zestawił:
Kontrolował:
Data księgowania:
Str. dziennika:

(Oprac. embo)

TO i OWO Z KRAJU I ZAGRANICY

Z KRAJU...

1. Nowa organizacja kontroli w Min. Przemysłu i Handlu.

W związku z zarządzeniem w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli wewnętrznej w Min. Przem. i Hadlu oraz urzędach, instytucjach i przedsiębiorstwach mu podległych ukazało się zarządzenie Min. Przemysłu i Handlu, mocą którego dotychczasowy Departament Inspekcji w Min. P. i H. przekształca się w Departament Kontroli. Nowo utworzony departament obejmuje wydziały: organizacji kontroli, spraw prawnych, kontroli urzędów i instytucji, kontroli przemysłu, kontroli handlu wewnętrznego, handlu zagranicznego i specjalny oddział kontroli.

2. Kurs księgowości.

Wydział Szkolnictwa Zawodowego CZP Spożywczego organizuje kurs księgowości przemysłowej, w którym uczestniczyć będą pracownicy, delegowani przez zakłady przemysłu spożywczego, fermentacyjnego i konserwowego z całej Polski, jak również pracownicy Centrali Rybnej.

Kurs ten potrwa 5 miesięcy, a odbywać się będzie w Państwowym Instytucie Administracji Przemysłowej w Gliwicach.

Rozpoczęcie wykładów przewidziane jest 4 października br.

3. Zmiana stawek procentowych w Narodowym Banku Polskim.

(PAG) Na wniosek Rady NBP decyzją Min. Skarbu wprowadzone zostały zmiany stawek procentowych dla niektórych kredytów udzielanych bankom w rachunku otwartym przez NBP. Zmiany dotyczą: stawki procentowej kredytów refinansowych pod zastaw skryptów zastępczych, wystawianych przez KKO w miejsce weksli lub skryptów rolniczych podawanych przez Państw. Bank Rolny (stawka została obniżona z 4% na 3,5%, z ważnością od 1 czerwca br.); stawki procentowej kredytów na finansowanie importu (z 4% na 2%, również z ważnością od 1 czerwca br.); stawki procentowej kredytów refinansowych średnioterminowych za lata 1945/46/47, udzielanych przedsiębiorstwom państwowym podległym Centralnym Zarządom Min. P. i H. (z 3,5% na 0,5%, z ważnością od 1 stycznia br.). Ponadto z ważnością od 1 czerwca br. zostały obniżone z 6,5% na 3% stawki procentowe dla kredytów importowych, bezpośrednio udzielanych przez Narodowy Bank Polski jednostkom gospodarczym.

4. Wywieszki w sklepach wydających kwity urzędowe.

W „Monitorze Polskim“ z 25 lipca rb. ukazało się zarządzenie Ministra Skarbu o wprowadzeniu dla podatników, udowadniających przychody gotówkowe kopiami kwitów z bloczków kasowych urzędowego nakładu, obowiązku umieszczania na widocznym miejscu w lokalach, w których odbywa się przyjmowanie wpłat, odpowiednich wywieszek o następującej treści: „Zgodnie z ustawowym obowiązkiem wydaje się numerowane kwity z bloczków urzędowego nakładu za wszelkie przyjmowane wpłaty gotówkowe“.

Na obowiązek umieszczania tych wywieszek zwraca się szczególną uwagę, ponieważ niezastosowanie się do wymienionego zarządzenia podlega karze pieniężnej porządkowej do 30.000 zł, a ponadto powoduje nieuznanie ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym.

Zainteresowani podatnicy mogą nabyć wywieszki w oddziałach Związku Zawodowego Pracowników Skarbowych przy wszystkich urzędach skarbowych.

5. Kupieckie konwersatorium podatkowe.

(PAG) Oddział Kupieckiego Instytutu Wiedzy Zawodowej w Częstochowie podjął ostatnio inicjatywę przeprowadzenia szeregu krótkich kursów o specjalnej metodzie pracy, nazwanych „konwersatoriami podatkowymi“. Kursy te przeznaczone są wyłącznie dla kupców bardziej zaawansowanych, mających już pewną praktykę i zasób wiadomości teoretycznych. Szczególną właściwością kursów jest praca w małych grupach (10 do 12 osób), polegająca nie tylko na wykładach, ale i na ścisłej współpracy uczniów z wykładowcami nad rozwiązywaniem trudnych zagadnień. Program obejmuje następujące przedmioty: ustrój władz skarbowych, zobowiązania podatkowe, postępowanie wymiarowe i egzekucyjne, podatek obrotowy, dochodowy, od wynagrodzeń, od nabycia praw majątkowych, komunalny, opłata skarbowa i prawo akcyzowe, karne prawo skarbowe, ustawodawstwo antyspekulacyjne, lustratorzy społeczni, marże zyskowności oraz oszczędność przymusowa.

6. Wynagrodzenie za czynności biegłych i rewizorów ksiąg.

Plenarne zebranie Izby odbyte dnia 3. 8. 1948 r. zatwierdziło normy wynagrodzeń za czynności biegłych i rewizorów ksiąg handlowych, ustanowionych i zaprzysiężonych przez Izbę Przemysłowo-Handlową w Katowicach, według podanych niżej zasad i stawek:

Biegły pobiera wynagrodzenie za czynności zawodowe według stawek określonych w niniejszych przepisach. Obniżenie ustalonych stawek jest dopuszczalne tylko w następujących wypadkach:

1. jeżeli chodzi o czynności zawodowe wykonywane z polecenia sądów lub dla instytucji dobroczynności,
2. jeżeli czynności zawodowe łączą się z funkcjami spełnianymi honorowo.

W wypadkach, kiedy do wykonania jednej i tej samej czynności powołano kilku biegłych, każdy z nich jest zobowiązany do zaliczenia pełnych stawek.

Wynagrodzenie oblicza się zasadniczo od wartości przedmiotu sprawy. Jeżeli wartość przedmiotu sprawy nie jest ściśle ustalona, to należy ją zgodnie z bieżącymi warunkami gospodarczymi ustalić — drogą szacunku.

Tabela stawek należności, obliczonych od wartości przedmiotu sprawy:

do zł 5.000.000	— 2 ‰,	najmniej zł 3.000
ponad zł 5.000.000— 20.000.000	— 1 ‰,	najmniej zł 10.000
ponad zł 20.000.000— 50.000.000	— 0,75 ‰,	najmniej zł 20.000
ponad zł 50.000.000—100.000.000	— 0,5 ‰,	najmniej zł 37.500
ponad zł 100.000.000	— 0,25 ‰,	najmniej zł 50.000.

Jeżeli wartość przedmiotu sprawy przekracza zł 500 milionów, stawka ustalana jest każdorazowo przez Izbę.

Jeżeli biegły wydaje stronie orzeczenie pisemne, to do należności obliczonej według stawek ustalonych wyżej należy doliczyć 20%.

Za podstawę obliczenia należności za zbadanie bilansu służy suma bilansowa.

Za zbadanie rachunków i innych dokumentów oblicza się ¼ stawek ustalonych wyżej, biorąc za podstawę obliczenia wartości wyższą stronę rachunku.

Za uwierzytelnienie odpisu bilansów, odpisów rachunków itp. należy obliczać należność w wysokości 10% stawek podstawowych.

Za zestawienie lub zbadanie bilansu otwarcia należy zaliczać 4/10 do 8/10 stawek zasadniczych.

W wypadkach, kiedy wartości przedmiotu sprawy nie da się ustalić, względnie należność obliczoną od wartości przedmiotu sprawy jest niższa od wynagrodzenia obliczonego na podstawie czasu pracy, należy stosować następujące stawki:

a) stawka za dzień pracy (8 godzin) . . zł 4.000
b) jeżeli praca trwała mniej niż 8 godzin:
   za pierwszą godzinę . . . . „ 600
   za każdą następną godzinę . . „ 500
c) jeżeli zachodziła potrzeba pracy ponad 8 godzin dziennie, za każdą rozpoczętą godzinę nadliczbową . . . . . . „ 600
d) za prace wykonane między godz. 20 a 8 rano oraz za prace wykonywane w w dnie świąteczne, za każdą rozpoczętą godzinę . . . . „ 800

W razie konieczności zasięgnięcia opinii biegłego z innej dziedziny, biegły, któremu powierzono sprawę, ma prawo zaliczyć tytułem dodatkowego wynagrodzenia 50% stawek ustalonych w poprzednim ustępie. Za czas pracy należy policzyć także czas, jaki zużyto na przybycie do mandanta. Wszelkie wydatki, jak np. porto, telefony, telegramy, środki komunikacyjne (bilet kolejowy 2 klasy) ponosi mandant.

Za porady ustne należy zaliczać zł 1.000.

Biegłemu przysługuje prawo żądania od mandanta zaliczki w wysokości co najmniej 30% przypuszczalnego honorarium. Jeżeli mandant w określonym terminie żądanej kwoty nie uiści, może biegły wykonania polecenia odmówić, z wyjątkiem, gdy mandantem jest Izba.

W razie sporu interpretacja tych przepisów należy do Izby Przemysłowo-Handlowej.

Z ZAGRANICY...

7. ARGENTYNA. Budżet na rok 1949.

Preliminowany na rok 1949 budżet argentyński wykazuje zarówno po stronie dochodów, jak i wydatków kwotę 3,86 mld. pesos. Do tego dochodzi budżet nadzwyczajny w wysokości 710 miln. p., który ma być pokryty w drodze pożyczki wewnętrznej. Rząd zamierza wykorzystać w przyszłym roku wewnętrzny rynek kapitałowy dla finansowania 5-letniego planu gospodarczego. Budżety wydzielonych instytucji państwowych (koleje, kopalnie nafty, marynarka) wykazują 4,03 mild. pesos, co w sumie daje ogólną cyfrę budżetu państwowego 8,6 mild. pesos. Jednym z poważnych źródeł dochodu na pokrycie wydatków budżetowych mają być zyski funduszu walutowego, które przypadną państwu w wysokości 620 miln. pesos. W ogólnej sumie wydatków budżetowych wydatki wojskowe figurują kwotą 1.375 miln. pesos.

8. FRANCJA. Sytuacja podatkowa we Francji.

W obecnej chwili istnieją we Francji 3 grupy podatków:

I. Podatek dochodowy (od zysków przem. i handl., rolnych, od pensji i płac, od zysków niehandlowych, od nieruchomości). W roku 1945 doszedł podatek „Solidarności Narodowej“, który od czasu rewolucji jest pierwszym wielkim podatkiem majątkowym. Poza tym „Le Plan Mayer“ uzupełnił ustawodawstwo fiskalne powojenne „Nadzwyczajną daniną“ przeznaczoną na odbudowę. Danina ta ma być przekształcona na pożyczkę;

II. Podatek od kapitałów, atakujący kapitał w obiegu i spadki;

III. Dwie pierwsze grupy obejmują podatki bezpośrednie. Trzecia, najbardziej dochodowa, mająca decydujący wpływ na podwyższenie kosztów utrzymania — to grupa podatków pośrednich (są to opłaty od różnych transakcji, opłaty od produkcji, od napojów alkoholowych, afiszów, cło itp.).

Wpływy z podatków przedstawiały się we Francji w grudniu i styczniu 1947/48 następująco:

	XII. 1947	I. 1948
	miliony	
podatki bezpośrednie	30.389	21.675
podatki pośrednie	40.037	23.144

Co do podatków bezpośrednich trzeba zaznaczyć, że styczeń jest tradycyjnie jednym z najsłabszych miesięcy w stosunku do grudnia.

Z powyższych cyfr widać wyraźnie 40% spadek wpływów z podatków pośrednich. Jest to bez wątpienia wynikiem poważnego kryzysu ekonomicznego, który dotknął Francję (strajki, brak węgla).

9. BELGIA. Narodowy Instytut Rewidentów Przedsiębiorstw.

W ostatnich miesiącach opracowany został w Belgii projekt powołania do życia Narodowego Instytutu Rewidentów Przedsiębiorstw.

Celem Instytutu jest:

a) stałe kształcenie specjalistów zdolnych do pełnienia funkcji rewidentów przedsiębiorstw, dających gwarancję pod względem umiejętności, samodzielności i uczciwości zawodowej;
b) podtrzymywanie i rozwijanie aktywności zawodowej swych członków i obrona ich interesów zawodowych;
c) przyczynianie się do postępu w rachunkowości, szczególnie do forsowania zasady oszczędności.

Prawa i obowiązki członków są w powyższym projekcie dość szczegółowo omówione, a mianowicie:

Instytut obejmować ma dwie kategorie członków:

1. członków zwyczajnych, tj. rewidentów przedsiębiorstw, którzy biorą udział w zebraniach ogólnych i w działalności Instytutu;
2. członków dopuszczonych, będących zawodowymi rewidentami przedsiębiorstw, ale bez prawa udziału w działalności Instytutu.

Działalność członków Instytutu polegać ma na wykonywaniu dla władz prac wchodzących w zakres organizacji, reorganizacji i kontroli rachunkowości i wszelkich z tym związanych dokumentów oraz na analizie przedsiębiorstw.

Projekt odnośnej ustawy nie pozwala im na wykonywanie innej działalności zawodowej. Ponadto są oni osobiście odpowiedzialni za błędy popełnione w związku z wykonywaniem funkcji im powierzonych i od odpowiedzialności tej nie mogą się uchylić.

Obowiązuje ich również tajemnica zawodowa pod groźbą kar przewidzianych w kodeksie karnym. Z obowiązku tego są zwolnieni w wypadku udzielania informacji władzom, komisjom dyscyplinarnym oraz sądom.

W chwili przyjęcia członek składać ma na ręce prezesa Instytutu następującą przysięgę: „Przysięgam postępować zgodnie z prawem i sumieniem w pracach, które mi jako rewidentowi przedsiębiorstw zostaną powierzone".

Najwyższą władzą Instytutu jest Walne Zgromadzenie. Ono decyduje w najważniejszych sprawach. Nad działalnością Instytutu czuwa Rada Wyższa, składająca się z prezesa i jednego wiceprezesa, mianowanych „rozporządzeniem królewskim" na okres pięciu lat i wybranych z trzech kandydatów, członków zwyczajnych. Wyboru kandydatów dokonuje Walne Zgromadzenie w tajnym głosowaniu.

Poza tym w skład Rady Wyższej wchodzą dwaj sekretarze w ten sam sposób mianowani, dalej trzej reprezentanci kierowników przedsiębiorstw z listy przedłożonej przez stowarzyszenia najbardziej reprezentatywne, trzech członków reprezentujących pracowników fizycznych, z listy przedłożonej przez syndykaty robotnicze, i wreszcie trzynastu członków wybranych przez Walne Zgromadzenie spośród członków Instytutu w tajnym głosowaniu, na okres trzech lat.

Każdego kandydata Instytutu obowiązuje praktyka, która ma na celu wyrobienie moralne oraz fachowe kandydatów i wyeliminowanie osób, które swego zawodu nie wykonują pod każdym względem wzorowo. Każda osoba dopuszczona na listę kandydatów musi być przyjęta przez Radę Wyższą i powinna:

1. posiadać obywatelstwo belgijskie (z wyjątkiem próśb specjalnych i indywidualnych, które rozpatrzy Rada Wyższa, pod warunkiem wzajemności danego kraju);
2. zdać egzamin wstępny; tytuł naukowy lub dyplom wyższych uczelni (4-letnich) zwalnia z egzaminu wstępnego;
3. być przedstawiona przez członka wprowadzającego, którym może być tylko członek zwyczajny lub dopuszczony.

Kandydat, który pragnie być przyjęty, musi odbyć dwuletnią praktykę u członka zwyczajnego albo wykazać się inną pięcioletnią praktyką w tej dziedzinie, uznaną przez Radę Wyższą Instytutu za wystarczającą.

Praktykanci mogą otrzymać stypendia, udzielane przez Radę Wyższą.

Projekt powyższy wywołał w Belgii ogólne niezadowolenie ekspertów księgowych, którzy są przeciwni utworzeniu Instytutu, natomiast pragną uznania i ochrony tytułu eksperta księgowego. Dlatego też wszystkie stowarzyszenia i związki zawodowe księgowych wystąpiły jednomyślnie z ostrym protestem w prasie, aby nie dopuścić do wejścia w życie tej ustawy.

10. STANY ZJEDNOCZONE. Wykonanie budżetu za rok 1947/48.

Rok budżetowy 1947/48, kończący się w dniu 30 czerwca, wykazał w Stanach Zjednoczonych nadwyżkę dochodów państwowych w wysokości 8,4 mild. dolarów. Zwrócić należy uwagę, że do roku 1946/47 poprzednie 16 budżetów saldowało się deficytowo. Rok 1946/47 zamknął się nadwyżką dochodów w sumie 754 miln. dol.

Budżet ub. roku wykazał $44\frac{3}{4}$ mild. dol. dochodów i 36,5 mild. rozchodów. W porównaniu z r. 1946/47 dochody były wyższe o $1\frac{1}{2}$ mild. dol. a wydatki niższe o $6\frac{1}{5}$ mild. W najbardziej deficytowym roku 1944/45 dochody wynosiły 47,7 mild. a rozchody 100,4 mild. dol.

Z osiągniętej nadwyżki budżetowej Kongres przeznaczył 1,3 mild. dol. jako przelew na rachunek nowego budżetu, ażeby w przyszłym roku zapewnić w ten sposób pewne ułatwienia podatkowe.

Ogólna suma zadłużenia publicznego wykazuje 252,4 mild. dol., co oznacza spadek w porównaniu w rokiem ubiegłym o 6 mild. dol. Zadłużenie publiczne osiągnęło swój szczytowy punkt w roku 1945, mianowicie 278 mild. dol.

Amerykańskie koła finansowe nie spodziewają się, żeby nowy rok budżetowy mógł przynieść znowu tak pomyślne rezultaty, gdyż z jednej strony podatki zostały obniżone, z drugiej strony państwo zwiększy wydatki na cele zbrojeniowe o 4 mild. dol.



UWAŻAMY ŻE...

1. Zarządzenie Ministra Poczt i Telegrafów o powołaniu Komisji do wprowadzenia księgowości handlowej (z 27. 7. br.), które brzmi:

„Stosownie do art. 15 ustawy z 9. III. rb. o narodowym planie gospodarczym za rok 1948 (Dz. Ust. R. P. nr 19 poz. 134) zarządzam powołanie specjalnej Komisji do wprowadzenia księgowości handlowej w państw. przeds. P. P. T. i T.

§ 2. Skład osobowy Komisji stanowią: Ob. Kazimierz Morkowski — dyrektor I. K. R. — jako przewodniczący; ob. Wacław Rudziński — naczelnik Wydziału w Dyrekcji Warszawskiej — jako zastępca; ob. Franciszek Bogacki — kierownik Oddziału w Dyrekcji Gdańskiej — jako członek. Komisja ma prawo kooptowania dalszych członków Komisji.

§ 3. Zadaniem Komisji jest:

a) opracowanie przepisów rachunkowo-kasowych dla Dyrekcji Okręgów P. i T. i Zarządu Centralnego P. P. T. i T.,
b) opracowanie instrukcji inwentaryzacyjnej majątku PPTT.,
c) inicjowanie wszelkich prac zmierzających do wprowadzenia w życie podwójnej księgowości handlowej,
d) wyszkolenie kadr księgowych dla Dyrekcji Okręgów P. i T., jednostek centralnych i Zarządu Centralnego PPTT.,
e) wprowadzenie do PPTT i Zarządu Centralnego księgowości podwójnej.

§ 4. Komisja do wprowadzenia księgowości handlowej działa w ramach Ministerstwa Poczt i Telegrafów na prawach Departamentu. Członkowie Komisji zostaną delegowani do Ministerstwa P. i T.

§ 5. Komisja ma prawo porozumiewania się bezpośrednio z pozostałymi Departamentami, Gabinetem Ministra i Biurem Wojskowym Ministerstwa P. i T., jednostkami centralnymi i Dyrekcjami Okręgów P. i T.

Komisja w korespondencji swej używa znaku rozpoznawczego KH.

§ 6. Odpowiednie Departamenty i Wydziały fachowe Ministerstwa P. i T. zaopatrzą Komisję we wszelki sprzęt i materiały potrzebne do wprowadzenia w życie przebitkowej księgowości handlowej.

§ 7. Zarządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem 27 lipca 1948 r.

stanowi ogromny i radosny dalszy postęp rozwojowy rachunkowości podwójnej.

---

2. Teksty ogłoszeń o wolnych posadach dla księgowych winny być starannie i jasno formułowane. Szablonowość i pośpiech wywołują chaos ofertowy i smutne doświadczenia z kandydatami. Trzeba jasno podać, kogo się szuka i dla jakich prac. Specjalizacja w rachunkowości jest przecież coraz wyraźniejsza.

A oto przykłady:

I. **Ogłoszenia właściwe:**

a) „Państwowe Przedsiębiorstwo poszukuje od zaraz na samodzielne stanowiska pracowników o wysokich kwalifikacjach:
księgowego — organizatora kalkulacji wg metod nowoczesnych,
księgowych — bilansistów z praktyką handlowo-przemysłową do spraw organizacyjno-nadzorczych i spraw budżetowych,
księgowego — bilansistę do spraw analizy i sprawozdawczości bilansowej,
księgowego — bilansistę do spraw zawodowego dokształcania księgowych i
kontystów — do księgowości przebitkowej ze znajomością jednolitego planu kont".

b) „Państwowa wytwórnia zatrudni od zaraz:
1. księgowego kosztów własnych z gruntowną znajomością arkusza rozliczeniowego do samodzielnego prowadzenia sekcji kosztów własnych,
2. samodzielnego księgowego ze znajomością spraw bankowych,
3. siłę pomocniczą do księgowości."

II. **Ogłoszenie, które nie mówi nic:**

„Spółdzielnia Wydawniczo-Księgarska zatrudni:
1. księgowego wykwalifikowanego,
2. buchaltera bilansistę,
3. księgowego samodzielnego."

Jaka jest różnica między „księgowym wykwalifikowanym" — „buchalterem — bilansistą" a „księgowym samodzielnym"?

Czekamy na wyjaśnienie owej Spółdzielni.

3. Winien powstać „Klub Prasy Fachowej".

Myśl tę nasunęła nam notatka zamieszczona w jednym z ostatnich n-rów *Głosu Skarbowca*, która brzmi:

„Na marginesie konferencji prasy związkowej K. C. Z. Z. tow. dr A. Bardach w artykule pt. *Po krajowej naradzie redaktorów pism związkowych (Związkowiec* nr 29), rzuca ciekawą myśl powołania do życia organizacji redaktorów prasy związkowej. Zdaniem autora, organizacja ta w oparciu o Wydział Prasowy KCZZ mogłaby w atmosferze koleżeńskiej wymiany myśli na stałych zebraniach, konferencjach czy wycieczkach, usunąć wiele niedomagań prasy związkowej. Mógłby to być, zdaniem tow. Bardacha, Klub Prasy Związkowej, który kształtowałby nowy typ redaktora-związkowca. Stanowisko tow. Bardacha jest zupełnie słuszne. W zawodzie dziennikarskim istnieje dość szeroka specyfikacja; istnieje Klub Sprawozdawców Parlamentarnych, Klub Sprawozdawców Gospodarczych, Klub Sprawozdawców Samorządowych, Sądowych, Filmowych — dlaczego więc nie mógłby istnieć Klub Prasy Związkowej? Istnienie takiej organizacji uznać należy za wysoce celowe, ponieważ dziennikarz-związkowiec ma przed sobą specjalne do wypełnienia cele."

NASZE ZAGADNIENIA W CUDZYM ŚWIETLE

CO PISZE POLSKA PRASA GOSPODARCZA?

TYGODNIK GOSPODARCZY nr 31 przyniósł m. in. artykuł mgra M. Nowickiego pt.:

Prywatne konto przedsiębiorcy.

W artykule tym autor proponuje następującą adaptację jpk do potrzeb przedsiębiorstwa prywatnego:

Grupa	Podgrupa	Konto	K o n t o
08			**Kapitał zakładowy i rezerwy kapitałowe** (nazwa grupy według j. p. k.)
	080		Kapitał zakładowy
		0800	Kapitał zakładowy spólnika A
		0801	Kapitał zakładowy spólnika B
		0802	Kapitał zakładowy spólnika C
	081		W
	082		Przejściowe wkłady kapitałowe
		0820	Przejściowe wkłady kapitałowe spólnika A
		0821	Przejściowe wkłady kapitałowe spólnika B
		0822	Przejściowe wkłady kapitałowe spólnika C
	083—9		W

Grupa	Podgrupa	Konto	Subkonto	N a z w a
16				inne należności i zobowiązania krótkoterminowe
	169			Konto prywatne
		1690		Konto prywatne spólnika A
			16900	Pobrania pieniężne
			16901	Pobrania rzeczowe
			16902	Podatek dochodowy bieżącego okresu gospodarczego
			16903	Podatek dochodowy przeszłych okresów gospodarczych
			16904	Społeczny Fundusz Oszczędnościowy bieżącego okresu gospodarczego
			16905	Społeczny Fundusz Oszczędnościowy przeszłych okresów gospodarczych
			16906	Inne osobowe podatki, daniny i opłaty publiczne bieżącego okresu gospodarczego
			16907	Inne osobowe podatki, daniny i opłaty publiczne przeszłych okresów gospodarczych
		1691		Konto prywatne spólnika B (podział j. w.)
		1692		Konto prywatne spólnika C (podział j. w.)

„ROLNIK-SPÓŁDZIELCA" (pismo Centrali Rolniczej Spółdzielni Samopomoc Chłopska) zawiera w numerze 2 m. in. artykuł mgra B. Baździora na temat:

Wyniki ankiety finansowej.

W artykule tym czytamy m. in.:

„Otrzymano materiały ankietowe od 3084 gminnych spółdzielni oraz od 233 PZGS-ów. Niektóre okręgi objęły ankietą całkowitą ilość spółdzielni, inne miały pod tym względem minimalne niedociągnięcia, w każdym razie ankieta objęła prawie 99 proc. spółdzielni zrzeszonych w naszej Centrali.

Trzeba jednak stwierdzić, iż materiał ankietowy posiada sporo usterek, co tłumaczy się zarówno pośpiechem, jak i trudnościami, związanymi z samym tematem: planowanie nastręcza wielu naszym działaczom dosyć dużo kłopotów. Mimo niewątpliwych usterek zebrany materiał dostarcza niezmiernie cennych i aktualnych informacji o rozwoju i potrzebach finansowych naszych spółdzielni. Omawiając wyniki ankiety należy stwierdzić, że materiał nie został jeszcze całkowicie opracowany, w związku z czym część podanych niżej cyfr ma charakter orientacyjny.

Obroty i koszty handlowe.

Obroty spółdzielni rolniczo-handlowych, które stały się bazą gospodarczą dla PZGS-ów, wynosiły w 1947 r. 26 mld. złotych. Na III kwartał br. PZGS-y przewidują

obroty na 13,7 miliarda złotych, a na cały 1948 r. — 44,3 mld. zł (przeciętny obrót na 1 PZGS wyniesie 190 milionów złotych w stosunku rocznym). W stosunku więc do roku ubiegłego przewiduje się wzrost obrotów o 70,4%.

Gminne spółdzielnie przewidują, iż w 1948 r. osiągną ponad 90 mld. zł obrotu, co w stosunku do roku ubiegłego powinno dać wzrost o 107,4%. Przeciętny obrót roczny na jedną spółdzielnię gminną wynosi około 3 miliony zł.

Mimo iż nasz ruch oprócz zadań gospodarczych ma do wypełnienia zadania społeczne, musi on pracować rentownie i oszczędnie, jak każde inne przedsiębiorstwo handlowe. Z tych właśnie względów ustalenie wysokości kosztów handlowych jest niezmiernie ważne. W roku 1947 koszty handlowe w spółdzielniach były stosunkowo wysokie, co powodowało deficytowość niektórych placówek. Na rok 1948 PZGS-y przewidują, iż koszty handlowe wyniosą 9,4% w stosunku do obrotów handlowych, a gminne spółdzielnie — 9,1%. Nie jest zjawiskiem normalnym, iż gminne spółdzielnie preliminują niższe koszty handlowe od PZGS-ów. Tłumaczy się to jednak faktem, iż PZGS-y mają przed sobą dłuższy okres organizacyjny.

Zjawiskiem tym zajmie się nasze Biuro Planowania i wyciągnie z tego odpowiednie wnioski.

Kredyty obrotowe.

90% spółdzielni odczuwa brak środków obrotowych, co w rezultacie utrudnia możliwości osiągnięcia lepszych wyników gospodarczych i uniemożliwia spełnienie nałożonych zadań.

Już po przeprowadzeniu pewnych poprawek przez Biuro Planowania Centrali zapotrzebowanie nowych kredytów w III kwartale br. przedstawia się następująco:

	Razem w mln. zl	Na 1 placówkę w mln. zl
PZGS	2.283,3	10
Gminne Spółdz.	3.175,6	1.1
Razem	5.458,9	

Jest to oczywiście olbrzymia suma, świadcząca o ogromnym głodzie środków obrotowych w naszych spółdzielniach.

Wszystkie spółdzielnie stwierdzają prawie jednogłośnie, iż pozostają bez niezbędnych towarów, a dotychczasowe metody transportu (często w koszykach na rowerze) nie mogą być na dalszą metę praktykowane.

PZGS projektują, iż przyrost remanentów towarów w III kwartale powinien wynosić 2.376,9 miliona zł, a w gminnych spółdzielniach — 3.600 mln. zł. Inne części majątku, jak kasa i rezerwy bankowe, mają wzrosnąć nieznacznie. Placówki przewidują również, iż część środków obrotowych uzyskają z upłynnienia innych aktywów.

Przeciętny obrót remanentem towarów (rotacja) przewidywany jest w III kwartale na 2,9 razy.

„Zamrożone" remanenty towarowe.

Jednym z poważniejszych zagadnień jest sprawa tych towarów, które nie mają zbytu w terenie i od dłuższego czasu zawalają magazyny. Z ankiety wynika, iż wartość „zamrożonych" towarów wynosiła w PZGS-ach 474.600 tys. zł, a w gminnych spółdzielniach 400.979 tys. zł. Razem więc znajduje się w wymienionych placówkach „zamrożonych" towarów na sumę prawie 900 mil. zł.

W gminnych spółdzielniach będzie to przeważnie różnego rodzaju manufaktura, a w PZGS-ach — przeważnie maszyny i galanteria żelazna.

W „zamrożonych" remanentach ulokowana jest olbrzymia część własnych środków obrotowych, co oczywiście odbija się na finansach spółdzielni i na ich sprawności gospodarczej. Trzeba jeszcze dodać, iż zjawisko to różnie rozkłada się w poszczególnych spółdzielniach; w niektórych spółdzielniach jest ono groźne, w innych utrudnia całą gospodarkę. Zagadnieniem powyższym interesuje się nasza Centrala i w niedługim czasie będzie ten problem ostatecznie rozwiązany.

Sądzimy, że ankieta dostarczając wiele materiałów rzeczowych i cyfrowych była przedsięwzięciem celowym. Wpłynie ona niewątpliwie na uregulowanie spraw finansowych przyczyniając się jednocześnie do poprawienia sytuacji gospodarczej spółdzielni terenowych".

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki" wynosi (wraz z przesyłką pocztową) półrocznie zł 750,—. Numer pojedynczy kosztuje zł 125. — Cennik ogłoszeń: ogłoszenia za tekstem: cała str. 75.000.— zł, ½ str. 40.000,— zł, ¼ str. 22.000,— zł, ⅛ str. 14.000,— zł, 1/16 str. 9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. Adres Redakcji: Kraków, ul. Grottgera Boczna 9/7 — Adres Administracji: Katowice, ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto P. K. O. Katowice III 309. Druk: KDK, Katowice, Warszawska 58 — telefon 313-30/337-38.
R 18258